

## Revisorskifte i teori og praksis

Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?

LILL-ANE MARLEN HENRIKSEN

VEILEDER

Geir Haaland

**Universitetet i Agder, 2021**

Handelshøyskolen ved UiA

Institutt for økonomi

## **Forord**

Masteroppgaven er skrevet gjennom våren 2021 som avsluttende del på min mastergrad ved Universitetet i Agder, og markerer slutten på det som har vært fem år med utfordrende læring og kunnskap som jeg sitter igjen med. De to siste årene har jeg studert på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder på studieprogrammet mastergrad i regnskap og revisjon – siviløkonom hvor jeg har tatt spesialisering innen økonomisk styring. Masteroppgaven utgjør 30 studiepoeng og er en del innen den obligatoriske utdanningsplanen.

Oppgaven omhandler revisorskifter og er innenfor fagfeltet revisjon. Et av de større problemene i revisjonsbransjen, særlig blant små og mellomstore revisjonsselskap, er å holde på eksisterende samt tiltrekke seg nye revisjonsklienter, som videre er koblet til lønnsomheten til revisjonsselskapene. Her har jeg sett på hva revisor kan gjøre for å bidra til verdiskapning innenfor norske aksjeselskaper og har gitt en dypere forståelse for revisors arbeid som jeg ønsker å ta med meg videre til min fremtidig arbeidsgiver.

Grunnet koronasituasjonen har gjennomføringen av masteroppgaven foregått digitalt, noe som har vært både positivt og negativt i de forskjellige delene av gjennomføringen.

Jeg ønsker å rette en takk til Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder for muligheten til å gjennomføre en mastergrad i regnskap og revisjon med kompetansen til siviløkonom. Jeg ønsker også å takke veileder, Geir Haaland for konstruktive tilbakemeldinger. Videre ønsker jeg å rette en takk til informantene i studien, som tok seg tid til å delta på intervjuer og samtidig inspirere videre studier. Til sist ønsker jeg å takke Maria Lilleheier Bjerkely for korrekturlesing og for motivasjon til gjennomføringen av masteroppgaven gjennom hele våren 2021.

Kristiansand, 1. juni 2021.

Lill-Ane Marlen Henriksen

## Sammendrag

Revisors rolle som allmennhetens tillitsperson er sterkt knyttet til brukere av selskapers regnskap, men hvordan er revisors rolle i samarbeidet med revisjonsklientene? Den største utfordringen for revisjonsselskap er å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter. Jeg ønsket å finne ut om det er noe revisor kan gjøre for å redusere denne utfordringen. Med spesifikke faktorer som pris, kommunikasjon og bransjekompetanse hos revisor i bakhodet forsøker denne oppgaven å besvare følgende problemstilling:

*Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?*

Studiens teoretiske rammeverk består av relevant teori i forbindelse med revisorskifter, kundetilfredshet og kundelojalitet, og hvilke typer revisorer som eksisterer samt relasjoner mellom revisor og revisjonsklient. For å kunne besvare problemstillingen på en hensiktsmessig måte valgte jeg å gjennomføre dybdeintervjuer med sju aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018 eller 2019, og ett selskap som ikke skiftet revisor innenfor samme tidsperiode.

Studien konkluderer med at revisor kan påvirke en revisjonsklients beslutning om å skifte revisor. For å beholde eksisterende revisjonsklienter er det viktig med en åpen kommunikasjonslinje mellom revisjonsklient og revisor slik at begge parter kan kommunisere bekymringer dersom dette skulle oppstå. Revisor må videre kunne tilpasse seg de forskjellige revisjonsklientene. For å tiltrekke seg nye revisjonsklienter er det viktig at revisor synliggjør verdiene revisor kan bidra med for revisjonsklienten. Her blir faktorer som et godt renommé og revisors evne til å kommunisere sin rolle som rådgiver trukket fram.

# Innholdsfortegnelse

FORORD .....	I
SAMMENDRAG.....	II
INNHOLDSFORTEGNELSE.....	III
TABELLOVERSIKT .....	VI
FIGUROVERSIKT .....	VI
VEDLEGGOVERSIKT .....	VI
<b>1. INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1. BAKGRUNN OG VALG AV TEMA .....	1
1.1.1. Utviklingen av skifte av revisjonsselskap .....	2
1.2. PROBLEMSTILLING .....	3
1.3. OPPGAVENS INTERESSENER.....	4
1.4. OPPGAVENS DISPOSISJON .....	4
<b>2. TIDLIGERE FORSKNING OG TEORI .....</b>	<b>6</b>
2.1. TIDLIGERE FORSKNING.....	6
2.1.1. Internasjonalt.....	6
2.1.2. Norge .....	10
2.2. KUNDETILFREDSHET I REVISJONSBRANSJEN .....	11
2.2.1. EPSI-rating.....	11
2.2.2. Revisjonsbarometeret .....	12
2.3. TILLIT TIL DEN NORSKE REVISJONSBRANSJEN.....	13
2.4. FORHOLDET MELLOM REVISOR, REVISJONSKLIENT OG REGNSKAPSBRUKERNE .....	14
2.4.1. Prinsipal-agent teorien.....	14
2.4.2. Trepartsforholdet.....	15
2.4.3. Revisjonsklientens kundetilfredshet.....	16
2.4.4. Markedsføringsstrategier .....	18
2.4.5. De seks selgertypene i revisjon, og tillit mellom revisor og klient .....	20
2.5. REVISJONSKLIENTENS SYN PÅ VERDI TILKNYTTET REVISJONEN.....	21
2.5.1. Revisor som rådgiver og verdi tilknyttet revisjon.....	21
2.5.2. Kunderelasjoner og verdi .....	22
2.6. REVISJONSPLIKT.....	24
2.6.1. Beslutning om å unnlate revisjonsplikt.....	24
2.7. REVISORS TJENESTETID.....	25
2.8. HVORDAN FOREGÅR ET REVISORSKIFTE?.....	26

2.8.1.	<i>Klientens oppsigelse</i> .....	27
2.8.2.	<i>Revisor utgår</i> .....	28
2.8.3.	<i>Revisors fratreden</i> .....	28
2.8.4.	<i>Forespurt revisor</i> .....	29
2.8.5.	<i>Melding til Foretaksregisteret</i> .....	32
2.9.	KRAV TIL UAVHENGIGHET OG OBJEKTIVITET HOS REVISOR .....	32
<b>3.</b>	<b>METODISK TILNÆRMING</b> .....	<b>36</b>
3.1.	UTVIKLING AV PROBLEMSTILLINGEN .....	36
3.2.	VALG AV FORSKNINGSDESIGN.....	37
3.2.1.	<i>Forberedelsen til det individuelle dybdeintervjuet</i> .....	38
3.2.2.	<i>Intervjuguiden</i> .....	39
3.3.	UTVALGET .....	41
3.3.1.	<i>Rekrutteringsprosessen</i> .....	43
3.4.	INNSAMLINGSPROSESSEN .....	43
3.4.1.	<i>Tidligere forskning og teori</i> .....	43
3.4.2.	<i>Intervjuene</i> .....	44
3.4.3.	<i>Etiske hensyn</i> .....	45
3.5.	ANALYSE AV DATA .....	46
3.5.1.	<i>Transkribering</i> .....	46
3.5.2.	<i>Organisering av data</i> .....	46
3.5.3.	<i>Tolkning av data</i> .....	47
3.5.4.	<i>Fremstilling av data</i> .....	47
3.6.	STUDIENS TROVERDIGHET.....	47
3.6.1.	<i>Validitet</i> .....	47
3.6.2.	<i>Reliabilitet</i> .....	48
<b>4.</b>	<b>PRESENTASJON OG ANALYSE AV FUNN</b> .....	<b>50</b>
4.1.	INFORMANTENE.....	50
4.2.	HOVEDGRUNNENE TIL REVISORSKIFTENE .....	51
4.2.1.	<i>Pris</i> .....	52
4.2.2.	<i>Kommunikasjon og personkjemi</i> .....	54
4.2.3.	<i>Teknisk kompetanse og bransjespesialisering</i> .....	57
4.3.	HVORDAN VALGTE SELSKAPENE NY REVISOR? .....	58
4.4.	HVILKE EGENSKAPER VAR VIKTIGST FOR SELSKAPENE NÅR DE VALGTE REVISOR? .....	60
4.4.1.	<i>Nærmere om hvilke egenskaper hos mulig ny revisor selskapene så etter</i> .....	63
4.5.	HVORDAN ØNSKER REVISJONSKLIENTENE Å ARBEIDE MED REVISOR? .....	70
4.5.1.	<i>Inkludering i revisors arbeid</i> .....	71
4.5.2.	<i>Rådgivning og veiledning</i> .....	72

4.6.	FORSKJELLENE MELLOM SMÅ OG STORE REVISJONSSELSKAPER.....	74
4.7.	FORVENTNINGER MELLOM REVISOR OG REVISJONSKLIENT .....	76
4.7.1.	<i>Har forventningene stilt til revisor blitt oppfylt?.....</i>	76
4.7.2.	<i>Hva kan revisor forvente av revisjonsklientene sine? .....</i>	77
<b>5.</b>	<b>DRØFTING .....</b>	<b>79</b>
5.1.	BEGRENSNINGER I STUDIER HER .....	79
5.2.	HVORFOR SKIFTER SELSKAPER REVISOR? .....	80
5.2.1.	<i>Pris.....</i>	80
5.2.2.	<i>Forholdet til revisor.....</i>	81
5.2.3.	<i>Revisors kompetanse.....</i>	82
5.3.	HVILKE EGENSKAPER ER VIKTIGE HOS REVISOR?.....	83
5.3.1.	<i>Pris.....</i>	83
5.3.2.	<i>Kommunikasjon og personkjemi.....</i>	84
5.3.3.	<i>Teknisk kompetanse og bransjespesialisering.....</i>	85
5.4.	FORETRUKKET FORHOLD TIL REVISOR .....	86
5.5.	HVA GJØR AT ET REVISJONSSELSKAP OPPFATTES SOM MER ATTRAKTIVT ENN ET ANNET?.....	88
<b>6.</b>	<b>AVSLUTNING OG KONKLUSJON.....</b>	<b>90</b>
6.1.	FORMÅLET MED STUDIEN.....	90
6.2.	KONKLUSJON .....	90
6.3.	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	92
	<b>REFERANSELISTE .....</b>	<b>94</b>
	<b>VEDLEGG.....</b>	<b>99</b>

## **Tabelloversikt**

TABELL 1-1 REVISORENDRINGER 2013-2020.....	2
TABELL 1-2 ANTALL ENDRINGER GJENNOMFØRT I PERIODEN 2018-2020: 2018: 26 701, 2019: 24 131, 2020: 23 399 .....	2
TABELL 2-1 ANTALL SELSKAPER I FINLAND PER 2008 (KNECHEL ET AL., 2008, s. 68).....	8
TABELL 2-2 KUNDETILFREDSHET REVISJON NORGE & SVERIGE I PERIODEN 2011-2019 .....	11
TABELL 2-3 KUNDETILFREDSHET.....	12
TABELL 4-1 OM INFORMANTENE.....	51
TABELL 4-2 REVISORS VIKTIGSTE EGENSKAPER FOR INFORMANTENE .....	61
TABELL 4-3 STYRKENE OG SVAKHETENE TIL DE FEM STORE OG DE RESTERENDE REVISJONSSELSKAPENE BASERT PÅ ERFARINGENE TIL INFORMANTENE I DENNE STUDIEN .....	74

## **Figuroversikt**

FIGUR 2-1 TREPARTSFORHOLDET KAN ILLUSTRERES SLIK .....	15
FIGUR 2-2 TILFREDSHETSVERDIKJEDEN AV BUTTLE & MAKLAN (2019) BASERT PÅ ANDERSON & MITTAL (2000) .....	17
FIGUR 2-3 KUNDELIVSSYKLUSEN GUMMESSON.....	18
FIGUR 2-4 REVISORS NÆRSTÅENDE.....	34
FIGUR 4-1 HVOR VIKTIG ER PRIS FOR INFORMANTENE?.....	52
FIGUR 4-2 HVOR VIKTIG ER PERSONKJEMI FOR INFORMANTENE?.....	54
FIGUR 4-3 HVOR VIKTIG ER BRANSJEKOMPETANSE FOR INFORMANTENE?.....	57
FIGUR 4-4 HVORDAN VALGTE SELSKAPENE I STUDIEN NY REVISOR? .....	59

## **Vedleggoversikt**

VEDLEGG 1: DISKUSJONSNOTAT – LILL-ANE MARLEN HENRIKSEN .....	99
VEDLEGG 2: INTERVJUGUIDE .....	106
VEDLEGG 3: INFORMASJONSSKRIV .....	108
VEDLEGG 4: SAMTYKKEERKLÆRING.....	111
VEDLEGG 5: NSDs VURDERING AV MELDESKJEMA.....	112

# 1. Innledning

## 1.1. Bakgrunn og valg av tema



Figur 1-1 Revisors fokusområder (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 50)

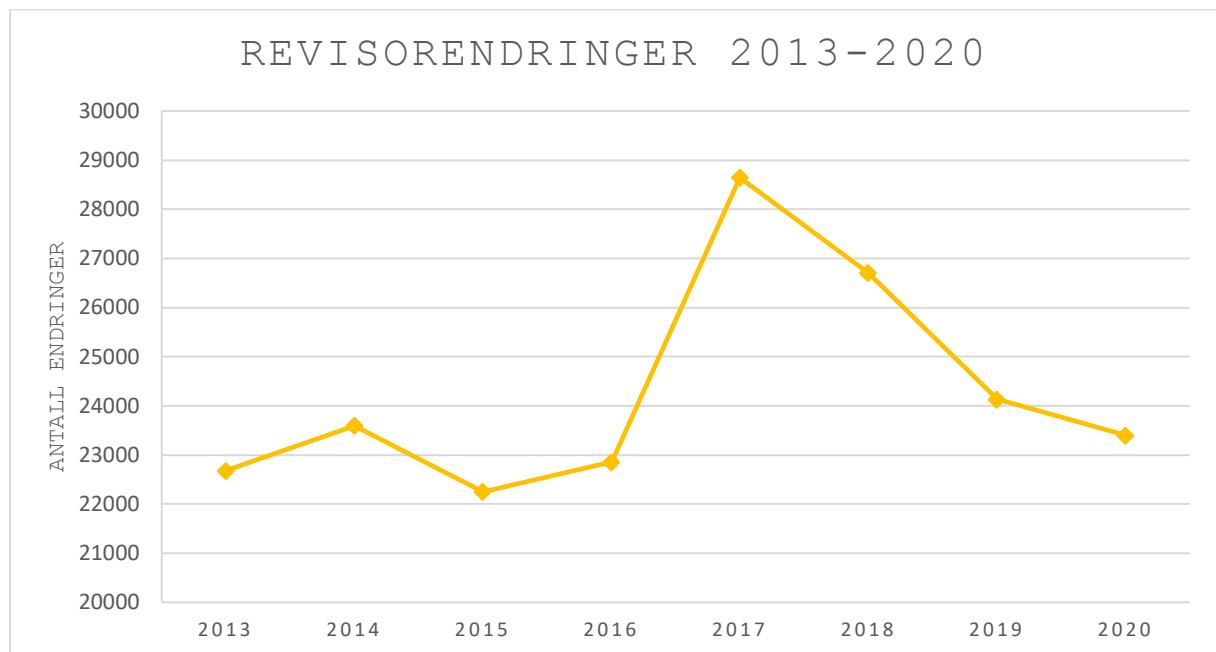
Revisor er allmennhetens tillitsperson og har som hovedoppgave «å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.» jf. revisorloven § 9-1 første ledd. Det er viktig at revisor gjennom revisjonen skal bidra til verdiskapning i selskapene som revideres ved å forutse klientenes behov, være ærlig og klar i tilbakemeldinger, og kommuniserer forståelig

(Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 50). Revisor skal utføre hvert eneste oppdrag med høyt fokus på kvalitet ved å være uavhengig, følge standarder og lover. I tillegg skal revisjonen gjennomføres effektivt uten at dette går utover revisjonskvaliteten, for eksempel ved bruk av IT-verktøy som kan effektivisere arbeidet til en medarbeider ved å gjennomføre standardiserte oppgaver med en mindre feilmargin enn det et menneske kan utføre (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 51).

Bakgrunnen for valg av tema kommer fra min erfaring i varehandelen hvor det er et høyt fokus på kundeløfter og god kundeservice. Jeg ønsket å undersøke hvordan dette kan overføres til revisjonsbransjen. Mye av dette grunner i at det har blitt trukket fram at revisjonsklienter som skifter revisor er en utfordring for spesielt de små og mellomstore revisjonsselskapene. I en undersøkelse gjort av revisorforeningen i 2014 svarte 40 % av respondentene at den største utfordringen de opplevde var å tiltrekke seg og beholde eksisterende revisjonsklienter. I tillegg er tilgang på nye revisjonsklienter den viktigste driveren for lønnsomhet i de små og mellomstore revisjonsselskapene (Bråthen, 2014, s. 13).

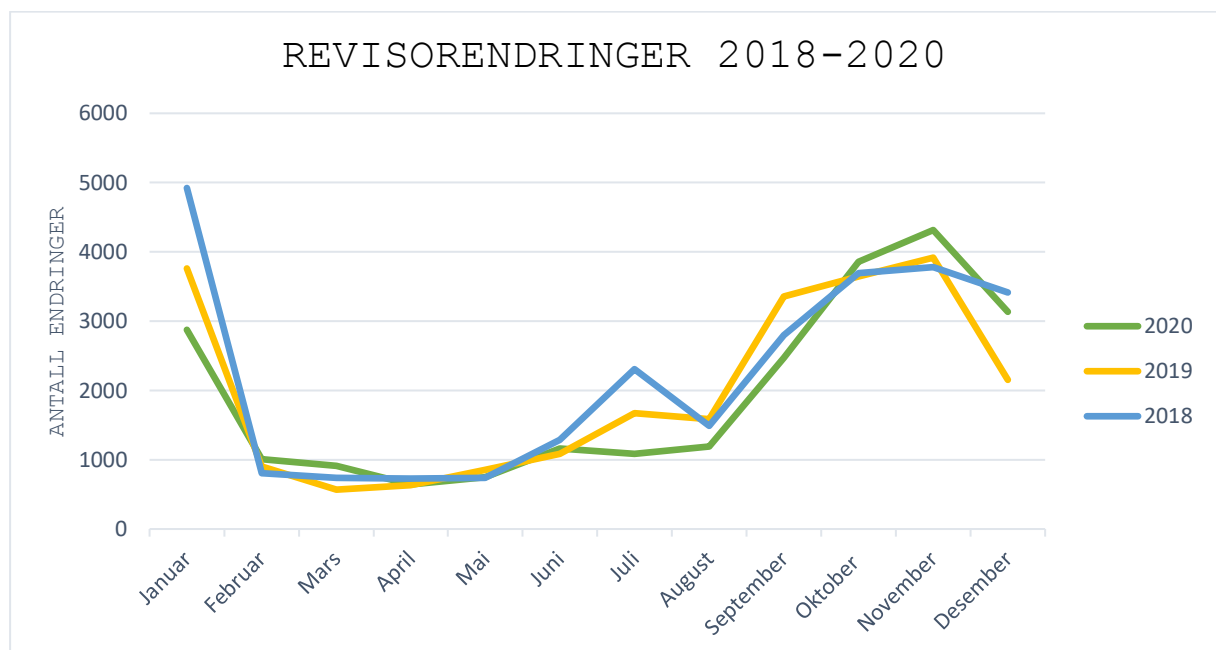


### 1.1.1. Utviklingen av skifte av revisjonsselskap



Tabell 1-1 Revisorendringer 2013-2020

Tabellen ovenfor illustrerer den årlige utviklingen av endringer i revisors rolle har vært relativt stabil siden 2013 med tanke på antallet selskaper som finnes i Norge. Det var et solid hopp fra 2016 til 2017 hvor det var henholdsvis 22 858 og 28 644 selskaper som hadde endringer i revisors rolle. Dette tallet gikk noe ned fra 2017 til 2018 og har godt jevnt nedover siden. I løpet av de åtte årene fra og med 2013 til og med 2020, var det i snitt 24 282 årlige revisorendringer registrert hos Brønnøysundregisteret (Brønnøysundregisteret, 2021).



Tabell 1-2 Antall endringer gjennomført i perioden 2018-2020: 2018: 26 701, 2019: 24 131, 2020: 23 399

Hvis vi ser på den månedlige utviklingen ved endring av revisorer i 2018 til 2020 sammenlignet med hverandre, ser vi når hovedvekten av endringene skjer. Min oppfatning før jeg sjekket statistikkene var at de fleste revisorskiftene ville skje i forbindelse ved generalforsamlingene på våren og sommeren. Det viser seg derimot at de fleste endringer av revisors rolle skjer helt på starten av året og de siste månedene i året. Det kan finnes flere mulige forklaringer til dette. For eksempel kan det være at selskapene velger å skifte revisor da for å ha ny revisor klar og oppdatert til årsoppgjøret starter i januar. Det kan også være at selskaper som ikke tidligere har vært revisjonspliktige, har utsatt valg av revisor til slutten av året av forskjellige grunner. Det er dog viktig å bemerke seg at det er den generelle oversikten av endringer i revisors rolle som blir fremstilt i tabell 1-1 og tabell 1-2, slik at det ikke nødvendigvis er et er en representativ oversikt over bevisste skifter fra en revisor til en annen.

## 1.2. Problemstilling

Formålet med masteroppgaven er å finne ut om det er noe revisor kan gjøre for å forhindre at revisjonsklienter velger å skifte revisor, og om det er noe spesifikt som kan gjøre at revisor har en større sannsynlighet for å tiltrekke seg nye revisjonsklienter framfor en annen revisor. Arbeidet med å forme problemstillingen har vært en prosess hvor den endret seg underveis i arbeidet, og etter flere revideringer, ble problemstillingen til slutt:

*Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?*

For å gjøre problemstillingen mer håndterbar, har jeg delt den opp i to forskningsspørsmål som vil svares på enkeltvis før de samlet skal kunne besvare problemstillingen på en ryddig og effektiv måte:

- Hvorfor skifter selskapene revisor?
- Hvilke faktorer er viktige for selskapene når de skal velge ny revisor?
- Hva gjør en revisor mer attraktiv enn en annen?

Noe av problemstillingen går strengt tatt ut på hvordan revisor kan tiltrekke seg nye revisjonsklienter, men ved å undersøke hvorfor selskaper skifter revisor, vil dette likevel bli drøftet. Det er derfor ikke tatt med en problemstilling som går ut på hvorfor selskaper velger å beholde revisor over lengre tid.

For å kunne besvare problemstillingen, har utvalget i denne studien blitt tatt ut fra norske aksjeselskaper som skiftet revisor i 2018 og 2019. Utvalget består av totalt åtte

aksjeselskaper i forskjellige størrelser og bransjer for å kunne få en god variasjon i refleksjonene til informantene. En av informantene har ikke gjennomført et revisorskifte de ti siste årene og har heller valgt å beholde revisor over tid. Her tenkte jeg at deres synspunkt kunne være relevant for tankegang i forhold til hva som skulle utløst et revisorskifte og hvorfor de har valgt å beholde revisor over tid.

### 1.3. Oppgavens interesser

Denne oppgaven kan være av interesse for følgende parter; revisorer/revisjonsselskap, revisjonsklienter og nyutdannede studenter, samt studenter under utdanning.

Studien har som mål å kunne bidra med ideer til hvordan revisor kan beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter.

For revisorene vil dette være en mulighet til å gi en pekepinn på balansegangen i forholdet mellom seg selv og revisjonsklientene sine. Dette vil kunne påvirke måten revisor og revisjonsselskapene velger å utvikle seg som aktør for å oppleve at revisjonsklientene vil beholde revisor/revisjonsselskap basert på egne verdier.

For revisjonsklientene kan dette gi et innsyn på hvordan andre revisjonsklienter vektlegger forskjellige faktorer hos revisor. Dette kan bidra til at de selv ønsker å tenke gjennom hvilke faktorer de selv ønsker å vektlegge. Dette er fordi det ikke nødvendigvis er alle revisjonsklienter som er opplyst om hva slags verdier revisor kan bidra med til selskapet deres. Videre kan denne masteroppgaven bidra til at revisjonsklientene ser at det er flere behov i deres selskap som kan oppfylles uten at de per nå er klar over disse behovene.

Aller mest vil denne oppgaven være av interesse for oss nyutdannede som skal inn i revisjonsbransjen for første gang. Dette vil gi oss et innblikk i hvordan vi burde forholde oss til forskjellige revisjonsklienter, og forberede oss på det faktiske revisjonsmarkedet etter endt studie.

Til sist vil denne studien ha en mulighet til å kunne gi en viss innsikt i hvorvidt det norske markedet utvikler seg likt som det internasjonale markedet som det er gjort forskning på tidligere, og som denne studien bygger på.

### 1.4. Oppgavens disposisjon

Oppgaven er strukturert slik at det andre kapitlet vil inneholde tidligere forskning, kundetilfredshet i revisjonsbransjen og en gjennomgang av teorigrunnlaget for analysen. Det tredje kapitlet omhandler den metodiske tilnærmingen og hvilke valg som har blitt tatt i

forbindelse med denne studien. I det fjerde kapitlet presenteres resultatene av undersøkelsen og det vil gjøres en analyse av funnene fra denne studien. I det femte kapitlet vil jeg gjennomgå begrensninger i studien før jeg vil drøfte resultatene fra undersøkelsen i sammenheng med andre studier på feltet, før jeg i kapittel seks vil komme med konklusjoner basert på problemstillingen: *Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?* Avslutnings vil det i kapittel seks bli presentert en konklusjon og det vil gis forslag til videre forskning. Til sist følger en oversikt over referanser og vedlegg.

## 2. Tidligere forskning og teori

I dette kapitlet vil jeg presentere tidligere forskning, relevante teorier og reguleringer som vil være sentrale for å belyse problemstillingen. Først vil jeg gå inn på tidligere forskning direkte knyttet til revisorskifte, og særlig da revisjonsklientenes atferd rundt revisorskifte. Videre vil jeg gå inn på forholdet mellom revisor, revisjonsklient og regnskapsbrukerne hvor jeg blant annet vil redegjøre for prinsippal-agent teorien og trepartsforholdet. Deretter vil jeg gjennomgå revisjonsklientens syn på kundetilfredshet, markedsføringsstrategier, de seks selgertypene i revisjon, og presentere de seks selgertypene i revisjonsbransjen. Avslutningsvis vil jeg redegjøre for revisors tjenestetid, hvordan et revisorskifte foregår og til sist understreke krav til uavhengighet og objektivitet hos revisor basert på lovverk og reguleringer.

### 2.1. Tidligere forskning

Internasjonalt er det gjort mye forskning på temaet revisorskifte, gjennom både kvantitative og kvalitative studier. I Norge er det ikke gjort mye, men noe. I denne masteroppgaven blir det derfor lagt internasjonale studier i bunnen, men også relevant norsk forskning på området i forhold til revisorskifter. Internasjonalt er det Beattie og Fearnley som har forsket mest på feltet, og har gjort store deler av arbeidet sitt i Storbritannia. I tillegg har Fontaine og Letaifa gjort noen studier på området i Canada. I tillegg vil studier gjort på Malta, i Singapore, Portugal, Finland og Sverige bli trukket fram.

#### 2.1.1. Internasjonalt

Beattie og Fearnley sitt arbeid er blitt referert mye til internasjonalt da de har gjort mye forskning på revisorskifter i Storbritannia, og det blir derfor naturlig å se til studiene deres. I studien deres fra 1995, responderte 210 selskaper fra Storbritannia på en undersøkelse som de sendte ut. De har valgt å gjøre en konseptualisering av prosessen ved valg av revisor ned til tre hovedpunkter:

- (1) Klientens karakteristikk
- (2) Den potensielle revisors karakteristikk
- (3) Revisjonsmiljøet.

En større endring i en av disse tre punktene kan føre til at en revisjonsklient skifter revisor. For eksempel vil en endring i toppledelse i et selskap kunne føre til skifte av revisor og dette går under punkt nr. 1. Klientens karakteristikk (Beattie & Fearnley, 1995, s. 228). Videre

poengteres det at en signifikant endring i revisjonsklientens eller revisors karakteristikk som ingen av partene er villige til å godta faktisk kan føre til et revisorskifte (s. 229).

Beattie og Fearnley kom videre fram til at det i alt er 29 karakteristikk ved revisor som har blitt fordelt på åtte kategorier: (1) Rykte/kvalitet, (2) Akseptabilitet fra tredjepart, (3) Valuta for pengene, (4) Tjenester i tillegg til revisjonen, (5) Små revisjonsselskaper, (6) Bransjespesialitet, (7) Ikke-Big six og (8) Geografisk nærhet (1995, s. 234). Når respondentene deres ble forespurt om å rangere de tre viktigste karakteristikkene hos revisor, var det spesielt fem karakteristikk som ble viktige: (1) Den tekniske kompetansen til revisjonsselskaper, (2) Valuta for pengene, (3) Kvaliteten på arbeidsforholdet med partner, (4) Integriteten til revisjonsselskapet, og (5) At selskapet var blant de seks store revisjonsselskapene. (Beattie & Fearnley, 1995, s. 233). På dette tidspunktet var de seks store revisjonsselskapene Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG og Price Waterhouse. Dopuch & Simunic (1980 og 1982) besluttet at kredibilitet vil være assosiert med revisors rykte og merkevarenavn. Dette kan føre til at selskaper velger en av de store revisjonsselskapene, fordi «alle» har hørt om dem. Det vises også til at større revisjonsselskap vil ha mer kapital å gå på i motsetning til mindre selskaper i tilfelle det skulle oppstå en erstatningssak (Beattie & Fearnley, 1995, s. 234). Dette går også igjen i DeFond & Zhangs gjennomgang av revisjonsforskning fra 2014, hvor det blir gitt uttrykk for at de store revisjonsselskapene er mer utsatt for rettssaker i og med at de har mer penger å utbetale i en eventuell erstatningssak (s. 299). Det er riktignok ikke slik at de store revisjonsselskapene har nok kapital til å forsikre store selskaper på børs. Dette ble spesielt tydelig under Enron skandalen i 2001 (DeFond & Zhang, 2014, s. 300).

Det viste seg blant Beattie og Fearnleys (1995) respondenter at de store selskapene var mer opptatt av teknisk kompetanse, kvalitet og bransjekompetanse enn hva mindre selskaper var. For de store selskapene var revisjonshonoraret mindre viktig enn hos mindre selskaper. Videre fant de også at kapitalvareselskaper verdsatte arbeidsforholdet med revisor høyere enn finansregnskaper, som verdsatte bransjespesialitet hos revisor høyt (Beattie & Fearnley, 1995, s. 238).

I Finland ble det gjort en studie som baserte seg på 2 333 små og mellomstore finske selskaper av Knechel et al. i 2008. I Finland er det fire hovedgrupper av revisorer og som rangeres fra øverst til nederst slik: Internasjonale firmaer, nasjonale firmaer, lokale revisorer og ikke-sertifiserte revisorer (Knechel et al., 2008, s. 65, egen oversettelse). I all hovedsak fant de ut at det først og fremst er kompleksiteten med hovedfokus på størrelse og arbeidskraften i de forskjellige selskapene som bestemmer når finske selskaper skifter revisor.

Dette er særlig typisk i selskap i vekst. Videre er det nødvendigheten for reliabiliteten på lånopptaking og egenkapitalbehov som er utløsende faktorer, dette gjelder i all hovedsak selskaper som må bruke sertifiserte revisorer. Funnene i denne studien tilsier at jo større behovet for økt reliabilitet og jo større kompleksitet av selskapets natur, jo større er sannsynligheten for at finske selskaper velger en revisor av høyere rangering (Knechel et al., 2008, s. 82). For å bedre forstå hvordan Finland vurderer hvilke firmaer som skal eller kan benytte seg av de forskjellige typer revisorene, legger jeg ved en modifisert tabell fra studien til Knechel et al.:

Selskapskategorier og valg av revisor	Antall
a) Ingen restriksjoner ved valg av revisor. Ikke-sertifiserte revisorer er tillit. Må møte 2 av 3 kriterier: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Totale eiendeler &lt; € 0.34 millioner</li> <li>• Brutto inntekter &lt; € 0.68 millioner</li> <li>• Antall årsverk &lt; 10</li> </ul>	113 836 84.2 %
b) Pliktig til å engasjere minimum en sertifisert revisor (HTM* eller KHT*), andre kan være ikke-sertifiserte. Må møte 2 av 3 kriterier: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Totale eiendeler &gt; € 0.34 millioner</li> <li>• Brutto inntekter &gt; € 0.68 millioner</li> <li>• Antall årsverk &gt; 10</li> </ul>	14 745 10.9 %
c) Alle revisorene må være enten HTM*- eller KHT*- sertifiserte. Må møte 2 av 3 kriterier: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Totale eiendeler &gt; € 2.1 millioner</li> <li>• Brutto inntekter € 4.2 millioner</li> <li>• Antall årsverk &gt; 50</li> </ul>	3 661 2.7 %
d) Alle revisorene må være HTM*- eller KHT*-sertifiserte, minst 1 må være KHT*-sertifisert. Må møte 2 av 3 kriterier: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Totale eiendeler &gt; € 25 millioner</li> <li>• Brutto inntekter &gt; € 50 millioner</li> <li>• Antall årsverk &gt; 300</li> </ul>	2 935 2.2 %
<b>Total // 100.0 %</b>	<b>135 177</b>

Tabell 2-1 Antall selskaper i Finland per 2008 (Knechel et al., 2008, s. 68)

\*KHT = Autorisert revisor, HTM = Godkjent revisor (Knechel et al., 2008, s. 68, egen oversettelse).

I Canada er det gjort en del forskning på revisjonsklienters atferd med tanke på skifte av revisor, og jeg vil gjennomgå hovedfunnene nedenfor. Herda, Petersen og Fontaine (2014) fant ut at revisjonsklienter som var mer aktive i revisjonsprosessen sammen med revisor var mer fornøyd enn de som var mindre aktive. Videre fant Fontaine, Letaifa og Herda (2013) at kvaliteten på forholdet mellom revisor og revisjonsklient er den viktigste faktoren når det kommer til revisorskifter og revisjonskvalitet. Pris blir ikke en viktig faktor før forholdet mellom revisor og revisjonsklient ikke blir vedlikeholdt (s. A1). I denne studien intervjuet de 20 økonomisjefer, hvorav fire av disse poengterte at pris ville være hovedgrunn til skifte av revisor. Hvis de i tillegg hadde et dårlig forhold til revisor, ville dette fremskynde prosessen (s. A6). Fem av økonomisjefene mente hovedgrunnen ville være mangel på bransjekunnskap, både i forhold til det enkelte selskapet og bransjen selskapet opererte i. Åtte av dem mente at problemer med forholdet til revisor ville være hovedgrunn til skifte av revisor. Derimot ville et godt forhold der revisjonsklienten stolte på revisor kunne gjøre opp for en høyere pris på revisjonstjenestene (s. A9).

I denne studien blir det også sett på revisjonsklientenes oppfattede verdi av revisjonen. Dette kan være nyttig fordi en kundes oppfattede verdi vil påvirke atferden når det gjelder å beholde revisor eller ikke (s. A2; Grönroos, 1997, 2001). Når økonomisjefene ble stilt spørsmål om oppfattet verdi av revisjonen, svarte sju av disse at personkjemii og tilgjengeligheten til revisor var viktig, elleve la verdi i rådgivning utenfor kjernerevisjonen, sju la verdi i å få validert det arbeidet som var gjennomført og fire la til at det var viktig at revisor likevel var uavhengig (s. A10-A11). Fontaine, Letaifa og Herda (2013) kom til slutt fram til at revisorer enkelt kan påvirke revisjonsklientenes oppfatning av deres tilgjengelighet ved å ta uformelle telefonsamtaler for å høre hvordan det går gjennom året (s. A12). Videre trenger revisjonsklientene å vite at de kan stole på revisor og at revisor er tilgjengelig for dem når dette trengs. Fontaine og Pilote (2012) kom fram til at revisjonsklienter foretrekker en tilnærming til relasjon framfor transaksjon. Selv om forholdet til revisor spiller en større rolle for revisjonsklientene enn det kjernerevisjonen alene gjør, vil ikke et nært forhold til revisor gjøre opp for dårlig kvalitet tilknyttet revisjonen. Dette er i tråd med markedsføringsteoriene hvor god kvalitet på tjenestene er det minste revisjonsklientene forventer (s. P4; Grönroos, 2000). Videre påpeker de at revisjonsklienter ønsker et langvarig forhold til revisor hvor de kan samarbeide og stole på hverandre, som er «konsistent med Beattie et al. (2000) og Eilifsen et al. (2001)» sin forskning (s. P4).

Det har også blitt gjort studier på Malta hvor Magri og Baldacchino (2004) kom fram til at relasjonsbaserte faktorer er en dominerende årsak til å skifte revisor over økonomiske



faktorer (s. 965). For små selskaper tar formen med relasjoner en mer personlig retning på revisor, noe som tyder på at små selskaper har større insentiv for å følge revisor om revisor skifter revisjonsselskap. For store selskaper er relasjonen mer tilknyttet revisjonsselskapet (s. 965).

I Singapore kom Woo og Koh (2001) fram til at de fleste revisorskifter skjer i tråd med at selskaper blir større og mer komplekse, og at det gjerne er selskaper i vekst som skifter revisor fordi de revisjonsselskapene de allerede er tilknyttet ikke er «gode nok» til å håndtere de nå som de blir mer komplekse. Det viser seg også at det er vanligere å skifte revisorer for selskaper som har engasjert mindre revisorer (s. 142). I Portugal var kom Heliodoro et al. (2016) fram til at det som har størst innvirkning på at selskapene skifter revisor er revisjonsberetninger med forbehold, og størrelsen på selskapet eller vekstgraden til selskapet. De kom også fram til at revisorer i enkelte sektorer er mer utsatt for å bli byttet ut enn andre (s. 10).

### 2.1.2. Norge

I mai 2014 gjennomførte Revisorforeningen en undersøkelse i Norge som gikk på de største utfordringene, omsetningen og lønnsomheten i små og mellomstore revisjonsselskaper. I denne undersøkelsen svarte hele 40 % av respondentene at den største utfordringen deres var å beholde og tiltrekke seg nye revisjonsklienter. Samtidig viser det seg at de viktigste driverne for lønnsomhet er økt produktivitet, tilgang på nye klienter og økt omsetning fra eksisterende klienter (Bråthen, 2014, s. 13).

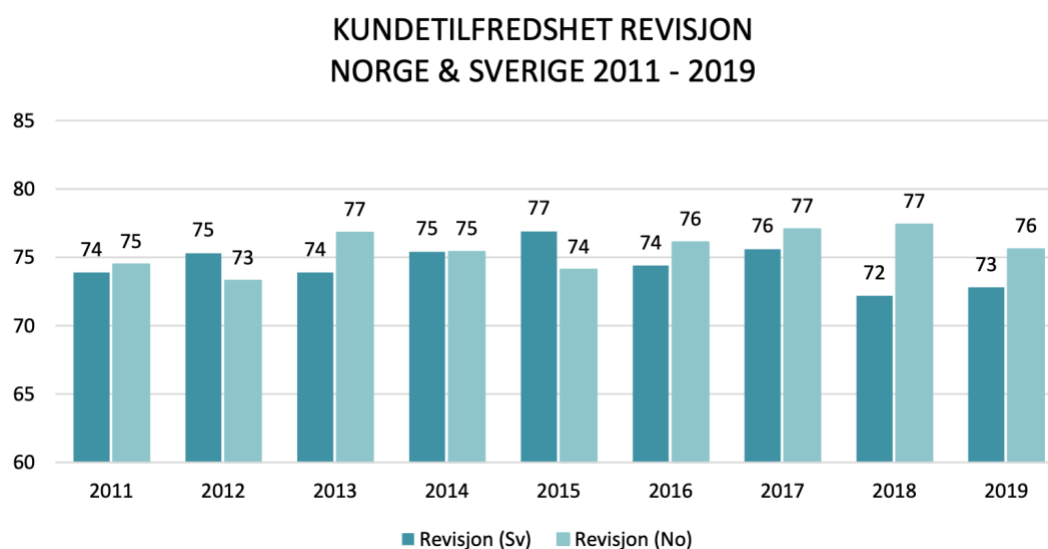
I sin masteroppgave, kom Bekken og Bjørnara (2019) fram til at en dårlig relasjon mellom revisor og revisjonsklient øker tilbøyeligheten for å skifte revisor (s. 61). Det viste seg at revisjonsklienter som har engasjert revisor i store revisjonsselskaper er mer tilbøyelig for å skifte revisjonsselskap (s. 69). Videre fant de i tillegg at selv om klienter ikke oppga relasjon mellom klient og revisor som årsak til endring av revisor, ville en dårligere relasjon mellom klient og revisor øke tilbøyeligheten for å skifte revisor. Hvilket tilsier at relasjonen som er mellom klient og revisor har betydning for å skifte av revisor (Bekken & Bjørnara, 2019, s. 72).

Nordengen (2011) gjennomførte intervjuer med 151 norske aksjeselskaper hvor han kom fram til at 33,1 prosent av respondentene skiftet revisor basert på misnøye knyttet til revisjonshonoraret, kvaliteten på revisjonen og revisors kompetanse. En stor andel, 29,1 prosent, skiftet revisor på grunn av eierskifter hvor eierne ønsket å ha samme revisor hos alle selskapene sine. 22,5 prosent av respondentene som skiftet revisor la stor vekt på anbefalinger

og referanser fra andre og 21,2 prosent fulgte revisor fra et selskap til et annet. Cederlöf et al. (2010) intervjuet fem selskaper med en omsetning på mellom 10 og 25 millioner svenske kroner. De kom fram til at revisjonsselskaper bør fokusere mer på image og relasjon gjennom «word of mouth», og at personkjemi, annen kompetanse og rådgivning spilte en rolle ved valg av revisor (s. 31).

## 2.2. Kundetilfredshet i revisjonsbransjen

### 2.2.1. EPSI-rating



Tabell 2-2 Kundetilfredshet revisjon Norge & Sverige i perioden 2011-2019

Et viktig moment for å beholde på klientene sine er at den generelle kundetilfredsheten er høy. EPSI Rating Norge gjennomfører årlig et feltarbeid som går på å kartlegge hvilke kundetilfredshetsscorer forskjellige selskaper og bransjer i Norge og Sverige mottar. EPSI Rating sier selv at ved en resultatmåling på under 60 på vil bedriftene ha store vanskeligheter med å beholde de eksisterende kundene, mens et resultat på over 75 peker i retning at det er en sterk relasjon mellom leverandør og kunde (EPSI Rating Norge, 2019). Tabellen ovenfor illustrerer et gjennomsnittstall for Norge innenfor revisjonsbransjen i 2019 til å være 76, noe som er et svært solid tall for bransjen som helhet. Innenfor revisjonsbransjen er det gjort intervjuer basert på de store revisjonsselskapene vi har i Norge.

<b>Kundetilfredshet</b>				
Selskap	2017	2018	2019	Endring '18 - '19
Øvrige*	80,4	80,1	77,0	-3,1
Snitt	77,1	77,4	75,6	-1,8
BDO	74,9	75,2	75,5	0,3
Deloitte	74,5	76,4	74,6	-1,8
KPMG	75,5	73,3	73,9	0,6
EY	71,5	74,6	73,6	-1,0
PwC	72,1	74,3	72,4	-1,9

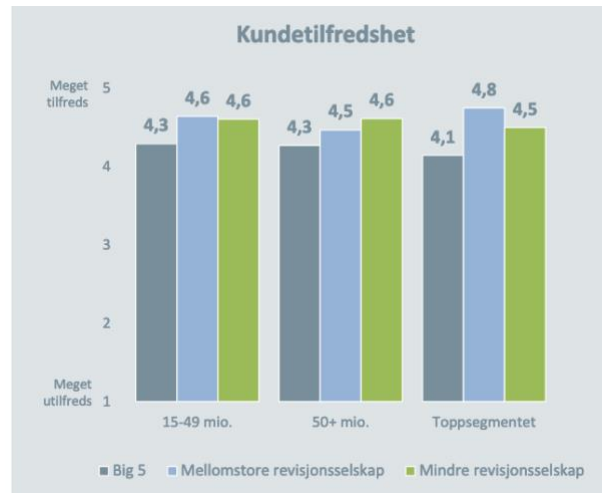
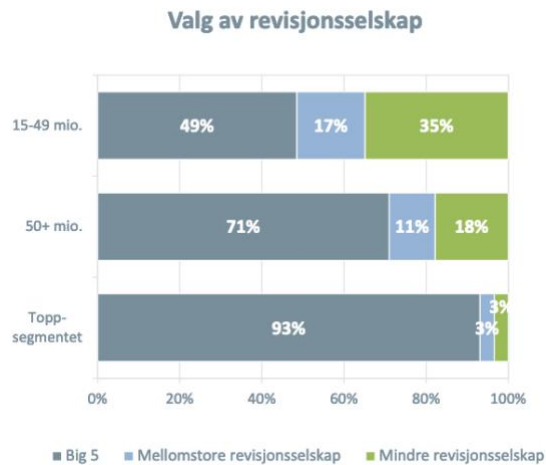
Tabell 2-3 Kundetilfredshet

I tabell 2-3 kommer det fram at selskapene som hører hjemme i kategorien øvrige<sup>1</sup> som gjør det best i 2019 med et gjennomsnitt på 77,0. Utenom dette er det BDO som klart ligger i tet foran de andre store revisjonsfirmaene i Norge med en score på 75,5. Det er imidlertid viktig å merke seg at det er liten forskjell mellom topp og bunn i revisjonsbransjen i denne undersøkelsen.

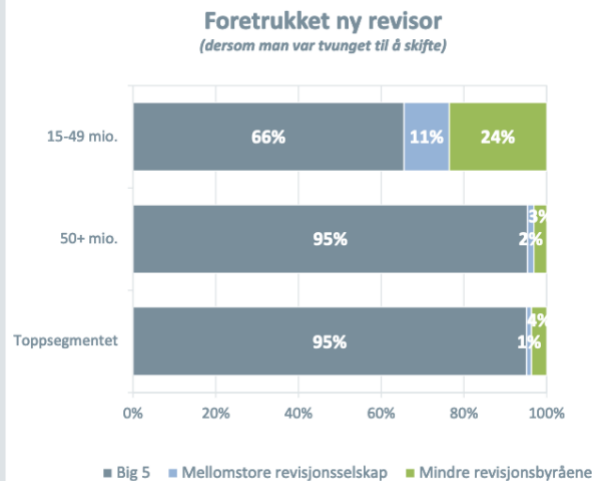
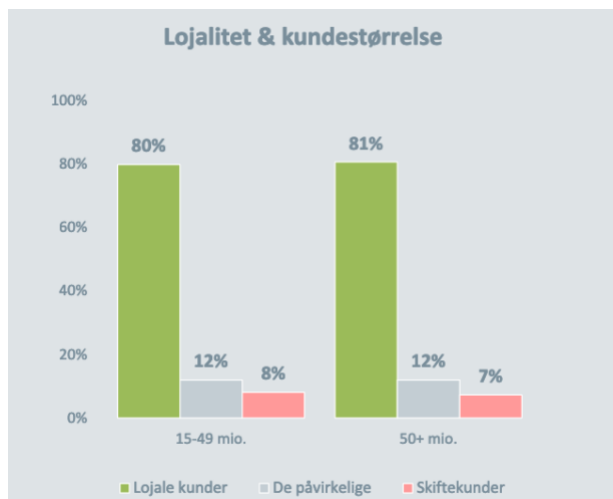
### 2.2.2. Revisjonsbarometeret

Aalund gjennomfører årlig en intervjuundersøkelse hvor private selskaper med driftsinntekter på 15 millioner norske kroner eller mer vurderer deres opplevelse av samarbeidet med revisor i deres selskap (Aalund, 2019). Her kommer det fram hvilke typer selskaper som bruker hvilke typer revisjonsselskaper. De fem store er overrepresentert, særlig i kategoriene som innebærer selskap med inntekter med mer enn 50 millioner norske kroner i omsetning, og «toppsegmentet» som innebærer de 500 største selskapene i tillegg til børsnoterte selskaper. Likevel skaper de fem store revisjonsselskapene en lavere kundetilfredshet enn de mellomstore og de mindre revisjonsselskapene.

<sup>1</sup> Øvrige selskaper gjelder blant annet RSM, Romsdal Revisjon, Fakta Revisjon og Revisorgruppen, men dog langt flere enn de som er nevnt (EPSI Rating Norge, 2019)



Videre kommer det fram at kundelojalitet ikke er avhengig av kundestørrelse. Dersom selskapene hadde blitt tvunget til å skifte, står de store revisjonsselskapene i en sterk posisjon til å overta store deler av kundemassen (Aalund, 2019).



### 2.3. Tillit til den norske revisjonsbransjen

I september 2020 gjennomførte Opinion AS en omdømmeundersøkelse i Norge på vegne av Revisorforeningen. De tre viktigste funnene denne undersøkelsen kom fram til var:

- (1) Det er en høy tillit til revisjonsbransjen blant politikere og bedrifter, men at den generelle befolkningen har en lavere kjennskap til og kunnskap om revisjonsbransjen.
- (2) Revisorer kommer midt på skalaen når det gjelder tillit fra befolkningen når sammenlignet med andre yrkesgrupper.
- (3) I befolkningen er det lav kjennskap til Revisorforeningen. 59 prosent av de 1 000 spurte kjente ikke til foreningen.

Blant de 300 spurte i næringslivet var det 96 prosent som svarte at de hadde enten ganske stor eller svært stor tillit til revisor. For befolkningen er det samme tallet 71 prosent, mens det for

politikerne er 100 prosent hvorav 56 prosent svarte at de hadde ganske stor tillit til revisorene, mens 44 % prosent svarte at de hadde svært stor tillit til dem. Blant bedriftene var det 261 av 300 som hadde revisor og omtrent alle svarer at de har ganske stor (32 prosent) eller svært stor (67 prosent) tillit til revisoren sin (Revisorforeningen, 2020b; Grandal, 2020; Opinion AS, 2020).

## 2.4. Forholdet mellom revisor, revisjonsklient og regnskapsbrukerne

I dette delkapitlet vil jeg gjennomgå det teoretiske grunnlaget for forholdet mellom revisor, revisjonsklient og regnskapsbrukerne. I første omgang vil dette gjelde prinsipal-agent teorien og trepartsforholdet. Videre vil det gås inn på revisjonsklientens kundetilfredshet, markedsføringsstrategier og de seks selgertypene i revisjon. Avslutningsvis vil jeg redegjøre for revisjonsklientens syn på verdi tilknyttet revisjonen.

### 2.4.1. Prinsipal-agent teorien

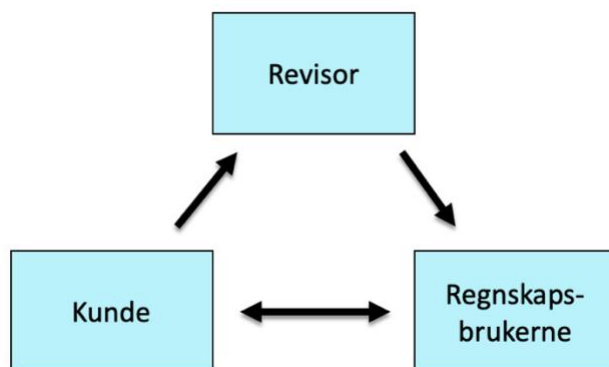
Prinsipal-agent teorien går ut på at agenten utfører oppgaver på vegne av prinsipalen. I denne sammenhengen vil prinsipalen være eierne av selskapet, og agenten daglig leder. Dette innebærer at prinsipalen har en maktposisjon som agenten gradvis må akseptere, men forholdet mellom disse to bygger på at prinsipalen er avhengig av arbeidet agenten utfører. Et av problemene med prinsipal-agent teorien er at det fort oppstår tilfeller av asymmetrisk informasjon mellom de to partene (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 47). Et typisk prinsipal-agent forhold i selskaper er at den daglige ledelsen i selskapet gjøres av ansatte på vegne av eierne av selskapet. Her kan det oppstå asymmetrisk informasjon ved at ledelsen i selskapet (agenten) innehar informasjon om selskapet som eierne (prinsipalen) ikke har, for eksempel det reelle regnskapet eller den faktiske økonomiske tilstanden i selskapet.

Ved bonusordninger i selskapene er asymmetrisk informasjon en trussel for regnskapsmanipulasjon. Dette fordi bonusordninger hvor ledelsen får en spesifikk bonus basert på regnskapstallene, kan medføre incentiver om regnskapsmanipulasjon slik at det på papiret kan se ut til at tallene stemmer, men i virkeligheten har ledelsen lagt til for eksempel fiktive salg for å oppnå et omsetningsmål. Dette baserer seg på at agenten ønsker å maksimere egeninteresser framfor aksjonærenes (Jensen & Meckling, 1976, s. 7). Det er disse incentivene som gjør at revisors rolle blir viktig for eierne av selskapene, også for regnskapsbrukerne. Revisor arbeider for eierne og regnskapsbrukerne, men arbeider samtidig tett på ledelsen. Revisor skal sikre at regnskapstallene ledelsen leverer er reelle og at selskapet

ledes i tråd med gjeldende regelverk og at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil, jf. revisorloven § 9-1 første ledd. Når vi inkluderer revisor i prinsippal-agent teorien må vi videre diskutere trepartsforholdet.

#### 2.4.2. Trepartsforholdet

Trepartsforholdet påvirker hvordan forholdet mellom revisor, revisjonsklient og eksterne brukere skiller seg ut fra den tradisjonelle prinsippal-agent-teorien. Dette fordi det nå er tre parter involvert i forholdet i stedet for to. Trepartsforholdet fungerer slik at revisjonsklienten



Figur 2-1 Trepartsforholdet kan illustreres slik

arbeider med revisor på vegne av regnskapsbrukerne, som blant annet er eierne av selskapet og andre som har økonomiske interesser i selskapet. Det er ikke for revisjonsklienten i seg selv som har bruk for revisor, men brukerne av regnskapet som skal ha tillit til at det revisjonsklienten presenterer er riktig og i

tråd med lover og regler (Fontaine & Pilote, 2012, s. P3). Revisor skal på vegne av regnskapsbrukerne kunne fastsette hvorvidt regnskapet inneholder eller ikke inneholder vesentlige feil (Siebke, 2009, s. 34). Regnskapsbrukerne inkluderer alle som tar økonomiske beslutninger basert på selskapets regnskapstall og andre som måtte fatte interesse for selskapet.

Regnskapsbrukerne er delt inn i to grupper; de interne og de eksterne. De interne regnskapsbrukerne er blant annet eierne av selskapet. De eksterne regnskapsbrukerne kan være alt fra enkeltpersoner som vurderer hvor de vil legge igjen pengene sine i form av å være kunde hos selskapet, til investorer og leverandørene til selskapet. Regnskapsbrukerne inkluderer også banker som innvilger lån basert på dokumenterte regnskapstall og offentlige etater som skatteetaten som krever skatt basert på regnskapstallene som selskapet selv dokumenterer.

I trepartsforholdet må regnskapsbrukerne kunne ha tillit til at revisor gjør arbeidet sitt nøyaktig, og at revisjonsklienten dermed leverer rettvisende regnskapsrapporter uten vesentlige feil. Revisjonsklienten bør igjen ha tillit til at revisor gjør arbeidet slik det er avtalt, og ikke utnytter sin posisjon. Videre skal revisor ha tillit, men inneha et kritisk blikk til revisjonsklienten. Revisor skal kvalitetssikre at revisjonsklienten leverer riktig

regnskapsinformasjon, og andre forhold knyttet til dette i forhold til både revisor og regnskapsbrukerne.

#### 2.4.3. Revisjonsklientens kundetilfredshet

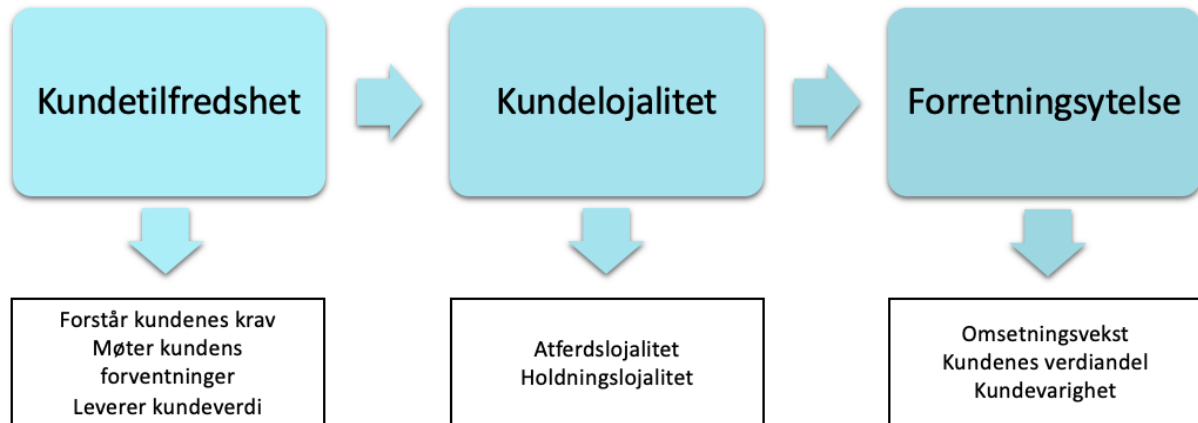
For å kunne øke kundetilfredsheten til revisjonsklienten sine, er det viktig å forstå kundene sine. Dette gjøres ved å jevnlig møte dem, trene opp din egen empati og reflektere over observasjonene du gjør under kundekontakten (Gummesson, 1999, s. 69).

«Utviklingen av tillit er en investering i relasjonsbygging som har en langsiktig gevinst» (Buttle & Maklan, 2019, s. 30, egen oversettelse). Hovedgrunnen til at revisor burde investere i et godt forhold til revisjonsklientene sine, er fordi det først og fremst er i tråd med egne økonomiske interesser. Hvis revisjonsklienten er tilfredsstilt med tjenestene revisor leverer, og kan komme med innspill til forbedringer som revisor etterlever, vil revisor tjene på dette ved at revisjonsklientene ønsker å være hos samme revisor over tid (Buttle & Maklan, 2019, s. 32). En fornøyd revisjonsklient vil i mange tilfeller være lojal og dermed ikke skifte revisor, og vil også kunne fortelle andre at de er fornøyde med revisoren sin. Dette kan føre til at revisor får flere nye og langsiktige revisjonsklienter. I tillegg vil et godt forhold til revisjonsklientene føre til at revisor får en bedre forståelse av klienten sin, og hva som er deres ønsker og forventninger. Ved å ha en god dialog med hverandre vil en enklere kunne se hvordan man bør tilpasse seg klienten sin (Buttle & Maklan, 2019, s. 33).

Det er riktignok flere grunner til at revisjonsklienter kan ønske å ha gode forhold til sin revisor. Disse innebærer blant annet gjensidighet hvor begge parter drar fordeler av hverandre, hvor revisjonsklientene vil føle seg sett og viktig når revisor tar kontakt med dem framfor motsatt. En tredje grunn er det er enklere å få til tilpassing av revisjonstjenestene som leveres (Buttle & Maklan, 2019, s. 43).

Det kan selvfølgelig også forekomme grunner til at en revisjonsklient ikke vil ha et personlig forhold til revisor. Blant disse er frykten til å miste fleksibiliteten til å velge en annen revisor ved neste årsoppgjør. Et annet punkt er at de ikke nødvendigvis stoler på revisor, mens noen kun ønsker å ha et transaksjonsforhold slik at det ikke utvikles et personlig forhold til revisor. I sistnevnte tilfelle ville det vært manglende tillit til revisor, og muligens et ønske om at revisor skulle forsvinne. Et tredje punkt er at når teknologien avanserer så fort som den gjør i dag, frykter klienten at revisor ikke kan følge opp like kjapt som teknologien endrer seg (Buttle & Maklan, 2019, s. 44). Et siste punkt går på særlig på mangel av verdi for innsatsen som revisjonsklienten legger inn i samarbeidet og ikke føler at de får valuta for pengene (Biong & Nes, 2003, s. 165).

Buttle og Maklan presenterer i sin bok Customer relationship management fra 2019 en figur som bygger på arbeidet til Anderson og Mittal i 2000 som beskriver en tilfredshetsverdikjede. Denne modellen blir brukt til å illustrere forholdet revisor har til revisjonsklienten.



Figur 2-2 Tilfredshetsverdikjeden av Buttle & Maklan (2019) basert på Anderson & Mittal (2000)

Under kundetilfredshetskategorien, finner vi at selskaper som forstår kundens krav, møter kundens forventning og leverer kundeverdi (kundens oppfattelse av verdien), vil kunne nyte godene av et langvarig kundeforhold og dermed kundelojalitet. I prosessen med kundelojalitet har vi to forskjellige former for lojalitet:

1. Atferdslojalitet
2. Holdningslojalitet

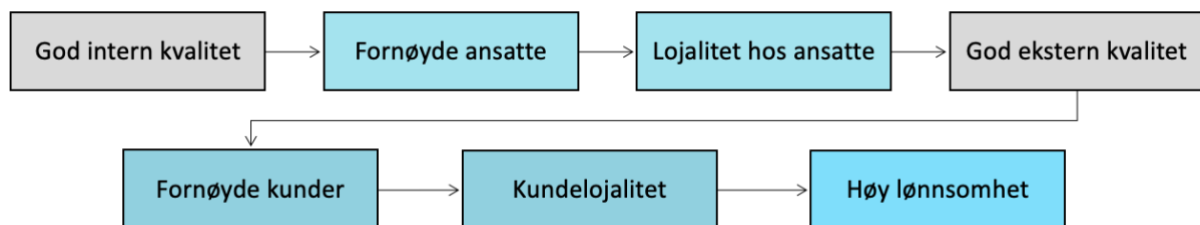
Disse to lojalitetsformene skiller seg fra hverandre: Holdningslojaliteten går på holdningen som kunden har mot selskapet, men som ikke nødvendigvis vil føre til en høyere forretningsytelse. Atferdslojalitet går dermed direkte på kundens verdi for selskapet, mens holdningslojalitet ikke nødvendigvis øker kundens verdi for selskapet (Kumar & Shah, 2004, s. 320-21). Ved å ha kundelojalitet som fører til faktiske kjøp, vil selskapet oppleve en positiv forretningsytelse i form av omsetningsvekst og kundevarighet, i tillegg vil dette øke selskapets syn på verdien av kunden og også kundens oppfattede verdi (Buttle & Maklan, 2019, s. 45-48).

Anderson og Mittal (2000) kom fram til at det ikke var tvil om at bedrifter som er eksepsjonelt gode på kundetilfredshet, nyter godene av de forholdsmessige profittene som følger med. Det understrekes imidlertid at verdikjeden ikke bør være så lineær som den som er framstilt her, og at den egentlig har en vesentlig høyere grad av kompleksitet (Anderson & Mittal, 2000, s. 119). For at revisjonsklienten skal få en høyere verdi av dette, er det viktig å kunne inkludere klienten i prosessen når det kommer til verdiskapning. Dette tilsier at denne



verdikjeden består av en prosess som kan gå fram og tilbake, og opp og ned i kjeden for at det kan skapes verdi på forskjellige tidspunkter. Prosessen kan også gå parallelt med andre prosesser i den samme verdikjeden. Kriteriet for å kunne bidra til verdiskapningen, er at både revisor som arbeider på et revisjonsoppdrag og revisjonsklienten er aktive i denne prosessen (Grönroos & Voima, 2013, s. 140). Denne prosessen kan gjøres når som helst, men det blir påpekt at for å skape et godt samarbeid gjennom hele prosessen, bør kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsklienten starte tidlig og på et godt grunnlag. Da vil også det Grönroos og Voima har kalt for «joint sphere» være den dominerende delen av forholdet mellom revisor og revisjonsklient, framfor at de separate områdene skal jobbe mye før disse sammenfaller (Grönroos & Voima, 2013, s. 142).

Gummesson (1999, s. 184) presenterer en versjon av kundelivssyklusen:



Figur 2-3 Kundelivssyklusen Gummesson

Kundelivssyklusen i seg selv er ikke en fasit på å beholde kundene over tid, men kan være en god indikator. Gummesson nevner videre en studie av Pitney Bowes<sup>2</sup> som tilsier at det er store variasjoner mellom kunder som er «fornøyde» og kunder som er «svært fornøyde». I kategorien «fornøyde» kom studien fram til at kun 20.9 % av kundene tenkte å fortsette kundeforholdet, mens for kundene som var «svært fornøyde» kom studien fram til at hele 78.2% av kundene tenkte å fortsette kundeforholdet. Et sterkt kundeforhold kan føre til at kunden blir til en ambassadør for revisor. Ambassadører er kunder som er så fornøyde med leverandøren sin at de forteller om leverandøren til andre, som er en av de sterkeste måtene å markedsføre selskapet sitt på. Først og fremst fordi det er gratis markedsføring for selskapet, men i tillegg er muligheten for å tiltrekke seg nye kunder større når potensielle kunder får positiv omtale fra allerede eksisterende kunder (Gummesson, 1999, s. 185).

#### 2.4.4. Markedsføringsstrategier

Det er to markedsføringsstrategier som blir sentrale når man diskuterer kundetilfredshet. Den første er relasjonsmarkedsføring som innebærer å bygge relasjoner til kunden, og

<sup>2</sup> Pitney Bowes er et teknologiselskap innen postutstyr og tjenester

transaksjonsmarkedsføring hvor kundekontakten er avhengig av transaksjonene (Singh et al., 2021, s. 132).

Transaksjonsmarkedsføring betyr at selskapet ikke aktivt inviterer til å kunne ha en kontinuerlig dialog mellom kjøper og selger, og uten å ha et godt system for hvordan kundene skal kunne komme med tilbakemeldinger (Grönroos, 1997, s. 408). I transaksjonsmarkedsføring er det selve transaksjonen som er målet, og at partene på hver side av selger-kjøper-forholdet ikke har noen andre forpliktelser overfor hverandre utenom leveringen og betalingen av det som inngår i transaksjonen. Målet med transaksjonsmarkedsføring er altså et kortvarig kundeforhold (Biong & Nes, 2003, s. 152). Relasjonsmarkedsføring innebærer at selger aktivt tar telefonsamtaler og svarer på henvendelser fra kundene for å ha en kontinuerlig dialog. Hensikten med relasjonsmarkedsføring er å oppnå en sterkere forbindelse med hver enkelt kunde. Så i stedet for å fokusere på produktet som selges, skal det fokuseres på relasjonen mellom kjøper og selger (Biong & Nes, 2003, s. 154).

Positive effekter av å opprettholde en god relasjon mellom revisor og revisjonsklient er først og fremst en reduksjon av kortsiktige kostnader hvor det vil koste å engasjere en ny revisor. Hvis revisjonsklienten er fornøyd med kundeforholdet til revisor, vil dette føre til at revisjonsklienten ønsker å forbli hos dem samme revisoren. Et godt forhold mellom revisor og revisjonsklient kan også føre til økte inntekter og høyere fortjeneste for revisor ved at klienten ønsker å benytte flere av tjenestene som revisor kan tilby dem framfor å engasjere dette hos en tredjepart. Dette kan også føre til at revisjonsklienten sparer kostnader ved å engasjere revisor som allerede kjenner til selskapet, og føre til reduksjon av usikkerhet rundt levering av tjenester og en styrking av revisors renommé (Biong & Nes, 2003, s. 159-163).

Hvorvidt revisor burde basere seg på transaksjons- eller relasjonsmarkedsføring vil variere utfra markedet og de forskjellige revisjonsklientene. Dette fordi det ikke er alle kundene i alle bransjene som ønsker å ha en kontinuerlig dialog med leverandøren (her: revisoren) sin. Dette ses også i revisjonsbransjen, hvor enkelte parter ønsker å ha en god relasjon og et godt samarbeid med revisor, mens andre ønsker at de skal gjøre arbeidet hver for seg. Kundene er forskjellige i og med at de opererer i så mange forskjellige markeder. De forskjellige typer kunder deles inn i hvorvidt man er i en aktiv eller passiv modus. Kundene som er i en aktiv modus søker kontakt, mens kunder i passiv modus er tilfredse med at selskapet er tilgjengelig for dem om nødvendig. Noen ønsker å ha kontakt jevnlig og forstå hva som foregår, mens andre er tilfredsstilt ved at de vet at revisor er der for dem når det trengs (Grönroos, 1997, s. 409).

#### 2.4.5. De seks selgertyperne i revisjon, og tillit mellom revisor og klient

I overskrift 2.4.1 og 2.4.2 diskuterte vi prinsipal-agent teorien og trepartsforholdet. Forholdet mellom revisor, klient og tredjeperson er unikt fra prinsipal-agent teorien som består av to parter, mens trepartsforholdet tar for seg den tredje parten i revisors og revisjonsklientens samarbeid.

Beattie, Fearnley og Brandt kom fram til i sin artikkel «A grounded theory model of auditor-client negotiations» fra 2004 at det finnes seks selgertyper som komplimenterer kjøpertyperne som litteraturen allerede har utbrodert (Beattie et al., 2004, s. 15). De seks selgertyperne er: (1) korsfarere, som betegnes som idealister. Disse har et veldig høyt nivå av profesjonalitet og personlig integritet, og anses å være revisorer av høyeste kvalitet. Videre har vi (2) i trygge hender-revisorer. Disse har et høyt nivå av profesjonell integritet og arbeider med at selskapets regnskapsmessige rapportering ikke bare følger reglene satt av rammeverket, men også representerer «sjelen» til selskapet. De fungerer som rådgivere for revisjonsklienten, men kompromitterer ikke revisortittelen sin. Den neste selgertypen er (3) hjelpere som har et moderat nivå av profesjonell integritet og følger reglene akkurat slik de er skrevet, men de er forberedt på å kunne tøyne reglene. Videre har vi selgertypen (4) tillitspersonen, som kan innta en altfor tillitsfull holdning som gjør at revisor ikke er kritisk nok til revisjonsklienten. Den nest siste selgertypen vi har er de (5) inkompetente som ikke har det nødvendige nivået av kompetanse som gjør at revisor ikke ser det når revisjonsklienten er ignorant eller ikke overholder reglene for rammeverket. Den siste selgertypen er (6) «Rogues», disse har ingen profesjonell integritet og vil bryte regler så lenge de selv tjener på dette hvis de tror at de kan komme unna med det (Beattie et al., 2004, s. 15). Av de to siste typene fant ikke Beattie et al. noen eksempler på i studien sin.

Grunnen til at disse selgertyperne er utbrodert er fordi de allerede eksisterende forhandlingsmodellene som eksisterte før 2004 ikke var komplekse nok til å kunne vise til dimensjonene av de forskjellige forholdene en revisjonsklient har til revisor. Jo høyere kvalitet det er på forholdet mellom revisor og revisjonsklient, og ikke minst integriteten til revisor, desto større er sannsynligheten for at arbeidet forblir av høy kvalitet (Beattie et al., 2004, s. 16).

Beattie et al. fant videre at kompatible forhold enklere oppsto der det var et visst nivå av gjensidig tillit og respekt fra både revisjonsklient og revisor. Det viste seg at når en av følgende situasjoner eksisterte, var det vanskelig å få til gode resultater: radikale kulturer, sensitive situasjoner hos revisjonsklienten, situasjonen oppstod på et sent tidspunkt i

rapporteringscyklusen, revisjonsklienten var en som irriterte seg over tidligere hendelser eller at firmaet var dårlig organisert. For at revisor skulle få til gode resultater i disse situasjonene, måtte revisor innta en streng posisjon fra start. Det er i tillegg slik at dårlige relasjoner mellom revisor og revisjonsklient fører til resultater av lav kvalitet. Dårlige forhold mellom revisor og revisjonsklient kan oppstå når partene ikke stoler på eller ikke har respekt for hverandre. Videre kan dårlige forhold mellom partene oppstå når revisor og revisjonsklient ikke har sammenfallende mål med revisjonen (Beattie et al., 2004, s. 16).

## 2.5. Revisjonsklientens syn på verdi tilknyttet revisjonen

### 2.5.1. Revisor som rådgiver og verdi tilknyttet revisjon

Revisjonsplikten for såkalte små aksjeselskaper falt bort i 2011. Blant de mindre revisjonsselskapene ble dette en utfordring for driftsinntekter og lønnsomhet, mens for andre har dette vært positivt i og med at noen mindre og ulønnsomme kunder har falt bort. Mye kan tyde på at ved endring i revisors arbeid, kan dette bidra til å likevel få positive konsekvenser for selskapene i markedet med små og mellomstore bedrifter (Thoresen, 2014, s. 17).

Thoresen legger særlig vekt på at rådgivning vil kunne bidra til positiv vekst. Her blir det også fremmet et punkt som går på «synliggjør verdien av det du gjør overfor kunden» (s. 18). Som vi skal komme inn på i dette delkapitlet, framstår revisor ofte som en kontrollperson, og har ofte problemer med å framstå som en rådgiver for selskaper av ulike størrelser. Et av problemene i revisjonsbransjen som inspirerte valg av tema for masteroppgaven er at revisjonsselskapene sliter med å holde på klienter, og derav mister en stor del av lønnsomheten. Det er usikkert om overgangen fra revisor som kontrollperson, til en revisor i en rådgiverrolle for de revisjonsklientene man ellers ville ha mistet av ulike grunner kan bidra til å beholde noe av lønnsomheten i det aktuelle revisjonsselskapet.

Revisors rolle som rådgiver må ikke stride mot kravene til uavhengighet og objektivitet hos revisor. Hvis revisor reviderer et foretak, er det nødvendig å foreta en vurdering av uavhengigheten ved rådgivningstjenester. Av revisorloven § 8-1 annet ledd fremkommer det at revisor kan ikke gjennomføre rådgivning som kan utgjøre en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller presstrusler, og dermed føre til at revisor ikke lengre er uavhengig og objektiv. Det er altså mulig for revisor å komme med tips til hvilke verktøy som kan benyttes for å effektivisere driften i selskapet, men revisor kan ikke iverksette dette verktøyet i selskapet fordi det vil være en trussel mot revisors egenkontroll.

Revisor kan heller ikke delta i beslutningstaking hos revisjonsklienten da dette kan medføre en interessekonflikt, jf. revisorloven § 8-4.

Brevik kom i sin masteroppgave (2019) fram til at små foretak benytter revisor til rådgivning i forbindelse med ledelsesutfordringer gjennom hele livssyklusen (startfasen, tilvekstfasen og modningsfasen). Dette innebærer finansiell planlegging, selskapsplanlegging og økonomisk styring. Bærekraft og digitalisering er blitt to viktige temaer de siste årene etter hvert som at samfunnet fokuserer mer på bærekraft og IT-verktøy er i rask utvikling. I den samme masteroppgaven ble det satt søkelys på at selskaper ønsker at revisor skal komme med uoppfordrede råd, særlig ved at revisor benytter erfaringer fra andre selskaper som kan benyttes hos andre lignende revisjonsklienter, noe vi vil komme inn på senere i denne masteroppgaven om revisorskifter. Det er viktig å merke seg at selv om Brevik så på små selskaper, er dette temaer som også kom opp i forbindelse med større selskaper i denne studien.

For mange er det vanskelig å skille hvor grensen for rådgivningstjenester utført av revisor går. Det er ikke gitt noen klar linje i revisorloven, revisjonsstandardene eller DnRs<sup>3</sup> regler om etikk. Revisorloven § 9-9 femte ledd er tydelig på at all rådgivning skal dokumenteres i form av oppdragets art, omfang og eventuelt de anbefalinger som gis. Dette skal dokumenteres slik at dette kan benyttes til å underbygge revisjonsberetningen, jf. revisorloven § 9-9 første ledd. De områdene informantene i denne studien snakker om, er effektivisering av drift, bruk av revisor som sparringspartner, utvikling av selskap og revisors mulighet til å kunne bidra med sin kompetanse. Hvis en kan ha denne typen forhold til revisor, vil det kunne bidra til en økt tillit fra revisjonsklienten sin side. Dette kan kanskje være med på å unngå oppsigelse av revisor med en gang de faller bort fra kravene som lovpålagt revisjon.

### 2.5.2. Kunderelasjoner og verdi

Buttle & Maklan definerer verdi i customer relationship management (CRM) som kundens oppfatning av fordelene kunden får av en tjeneste balansert med prisen de betaler for tjenesten. Typiske kostnader er penger, transaksjonskostnader og psykiske kostnader (Buttle & Maklan, 2019, s. 168). Den faktiske verdien kunden selv føler at den får ut av en transaksjon, har for det meste noe å gjøre med hva kunden føler at den får ut av tjenesten,

---

<sup>3</sup> Den norske revisorforening

framfor hva selger selv bringer inn i tjenesten. Dette vil i alle tilfeller være individuelt basert på kundens forventninger (Buttle & Maklan, 2019, s. 171).

Buttle og Maklan presenterer det som heter «mass customization». Direkte oversatt til norsk er dette «massetilpasning» og de definerer dette slik:

*Mass customization is the use of flexible processes and organizational structures to create varied and even individually tailored value propositions to order. In most cases, this is achieved with only a limited cost or lead-time penalty (2019, s. 176).*

Massetilpasningsverktøyet kan benyttes innenfor revisjon og det bør være mulig å få til for de forskjellige revisjonsselskapene hvor de tilpasser revisjonen den enkelte kunden. BDO leverer blant annet CRM-tjenester som en del av tjenestene sine under regnskap (BDO, 2021).

For å finne ut hva som tilfører verdi for den enkelte revisjonsklient er revisor og revisjonsklient nødt til å ha en god dialog på dette. Fontaine, Letaifa og Herda (2013) fant i sin studie om revisorskifter i Canada at prioriteringene når det kommer til den oppfattede verdien for kunden er sentral når det kommer til skifte av revisor. Derfor er det viktig at det er en god dialog på revisjonsklientens oppfattede verdi gjennom revisjonen. Informantene deres kunne fortelle at rådgivning innenfor revisors rolle var viktig for deres oppfatning av verdi. I tillegg er det viktig for revisjonsklienten at kvaliteten på revisjonsforholdet er god, og da særlig aspektene med tillit og kommunikasjon mellom partene. De verdsatte muligheten til å kunne ta en rask telefon til revisor for å stille spørsmål, uten å få en faktura i posten i etterkant. Flere ønsket også at revisor jevnlig kunne ta kontakt for å høre hvordan situasjonen var hos selskapet.

Til sist ble også faktorer som validering av arbeid og revisors uavhengighet sentrale for klientene (Fontaine et al., 2013, s. A10). Mye av dette tyder på at det er noen klienter som ønsker et tettere forhold til revisor som gjør at kommunikasjonen blir mer åpen uten å kompromittere revisors rolle som allmennhetens tillitsperson som skal være uavhengig og objektiv. Videre fant Fontaine, Letaifa og Herda (2013) ut at noen klienter er villige til å betale en høyere pris hvis forholdet mellom revisor og klient er såpass godt at det veier opp for dette (s. A8).

## 2.6. Revisjonsplikt

I Norge har vi en omfattende lovbestemt revisjonsplikt. Revisjonsplikten gjelder i all hovedsak alle regnskapspliktige med visse unntak, jf. revisorloven § 2-1. For selskapene som gjennomfører revisjon, vil revisjonsberetningen indikere hvorvidt regnskapsinformasjonen selskapet har utstedt følger lover og regler, og om det inneholder vesentlige mangler og feil. Formålet med revisjon er å skape tillit til årsregnskapet, og at revisor skal være en uavhengig part som innehar tittelen allmennhetens tillitsperson, jf. revisorloven § 9-1. Med bakgrunn i revisorloven er revisors jobb å påse at utstedte regnskap er rettvisende. Revisorloven § 2-1 første og annet ledd gir en oversikt over hvilke selskaper som er revisjonspliktige, dette gjelder: «

- a) Aksjeselskaper, bortsett fra aksjeselskaper som ikke har revisjon av årsregnskapet etter aksjeloven § 7-6
- b) Allmennaksjeselskaper
- c) Stiftelser
- d) Foretak mv. som det føres tilsyn med etter finanstilsynsloven § 1
- e) Øvrige regnskapspliktige hvis driftsinntektene av den samlede virksomheten eller foretakets balansesum er lik eller over terskelverdiene fastsatt i samsvar med aksjeloven § 7-6, eller gjennomsnittlig antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer
- f) Andre som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrift.»

Unntakene etter bokstav a vil diskuteres nedenfor.

### 2.6.1. Beslutning om å unnlate revisjonsplikt

Det er i noen tilfeller mulig for aksjeselskaper å beslutte og unnlate revisjonsplikt basert på en rekke terskelverdier. Det er disse som er sentrale for selskaper som er bundet av hovedregelen om revisjonsplikt som ikke faller inn under kategoriene som er nevnt i delkapitlet ovenfor.

Terskelverdiene for unnlattelse av revisjonsplikt har sitt utspring i aksjeloven § 7-6. I all hovedsak behandles disse i asl. § 7-6 første ledd. Selv om et selskap ikke skulle få revisjonsplikt basert disse terskelverdiene eller ved annen lov, vil de likevel kunne velge å ha revisjon. Videre er det gitt faste tallverdier i Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6 § 1 nr. 1 og 2 om hvem som kan velge å unnlate revisjonsplikt. Hvis en eller flere av terskelverdiene er oppfylt vil et selskap ha revisjonsplikt. Oppsummert er det følgende tre terskelverdiene som bestemmer hvorvidt et selskap kan unnlate revisjonsplikt eller ikke:

1. De årlige driftsinntektene i selskapet må være mindre enn seks millioner kroner.
2. Selskapets balansesum må være mindre enn 23 millioner kroner.
3. Gjennomsnittlig antall ansatte må ikke overstige ti årsverk.

Disse punktene gjelder ikke for de selskaper som etter annen lov eller forskrift har revisjonsplikt, jf. asl. § 7-6 første ledd. Hvis et av disse punktene er oppfylt i inneværende regnskapsår, men ikke det foregående regnskapsåret, vil selskapet være revisjonspliktig for neste regnskapsår. Med andre ord vil et selskap som ikke var revisjonspliktig for 2019, men som i løpet av 2020 blir revisjonspliktig, være revisjonspliktig for 2021, jf. asl. § 7-6 tredje ledd. Dette gjelder også for avvikende regnskapsår da tallene baseres på de tolv månedene som inngår i selskapets regnskapsår. Terskelverdiene gjelder også for morselskap hvor konsernet skal ses på som en enkelt enhet, jf. asl. § 7-6 første ledd annet punktum.

Når det gjelder selskapets aksjeinnskudd i forbindelse med stiftelsen, må dette tilfredsstille de samme krav som selskapets balansesum. Aksjeinnskuddet kan altså ikke overstige 23 millioner kroner hvis de ønsker å ikke være revisjonspliktige, jf. Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6 § 2.

## 2.7. Revisors tjenestetid

I 2020 var det omtrent 335 000 aksjeselskaper i Norge (Revisorforeningen, 2020a, s. 10). I tillegg eksisterer det et sted mellom 200 og 250 allmennaksjeselskaper (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 49). Blant disse er det også aksjeselskaper som ikke er revisjonspliktige og har valgt å ikke få årsregnskapet revidert. Disse utgjør omtrent halvparten, altså er rundt 170 000 aksjeselskaper ikke revisjonspliktige (Hasås, 2018). Likevel legger revisjonsbransjen og revisorene i Norge ned et omfattende arbeid hvert eneste år for å sikre seg så langt det er mulig at disse selskapene har rettvise regnskap og ikke begår økonomisk kriminalitet.

Hovedregelen er at det er generalforsamlingen som skal velge revisor i aksjeselskaper, jf. asl. § 7-1, fordi det er i generalforsamlingen aksjeeiere utøver sin øverste myndighet i selskapet, jf. asl. § 5-1. Det er også generalforsamlingen som har myndighet til å avsette revisor, men kan derimot ikke gjøres uten saklig grunn. For eksempel vil en uenighet om behandling av en regnskapspost ikke være en saklig grunn og følgelig ikke grunn til å avsette revisor. Hovedregelen er at revisor tjenestegjør inntil ny revisor er valgt, men revisor kan fratre, sies opp og utgå uten at noen nye er valgt per dags dato, jf. asl. § 7-2.

Til tross for at det er generalforsamlingen som står for valg av revisor, er det ofte andre i selskapet som innflytelse på valget. Dette kan være økonomisjefen eller daglig leder i



selskapet fordi det er disse som ofte arbeider tett på revisor. Det er altså godt mulig at det er de personene i selskapet som forholder seg mest til revisor direkte som vil ha størst innflytelse på hvilken revisor som blir valgt når ny revisor skal velges. Det er sannsynligvis også slik at disse personene har påvirkningskraft på hvorvidt det skal velges ny revisor og dermed igangsette prosessen som inngår ved skifte av revisor. Det er også derfor jeg i denne masteroppgaven velger å forholde meg til disse personene som jobber tett på revisor i selskapet. Selv om det er andre personer i selskapet som har innflytelse på valg av ny revisor, er det kun de medlemmer som har stemmerett under generalforsamlingen som har myndighet til å bestemme hvem som skal velges som ny revisor.

Når revisors tjenestetid utgår, kan dette bli gjort av flere grunner. Revisor kan ha plikt til å fratre etter revisorloven hvis det foreligger en særlig grunn til dette, eller revisor har påpekt vesentlig brudd på gjeldende lovkrav som den reviderte ikke retter opp. Revisor er nødt til å varsle den reviderte i rimelig tid før revisor fratrer, jf. revisorloven § 9-6. Revisor kan også kommunisere med styret at revisor ønsker å løses fra vervet sitt ved at selskapet velger en ny revisor for den neste tjenesteperioden. Revisor vil da tjenestegjøre til ny revisor er valgt, jf. asl. § 7-2 første ledd. Også ved revisors død eller ved at Finanstilsynet tilbakekaller revisors godkjenning, vil selskapet bli tvunget til å velge ny revisor så snart som mulig. Revisor vil i en del tilfeller utgå hvis revisjonsklienten ikke lengre er revisjonspliktig og ikke ønsker å beholde revisor, og da vil de ikke være nødt til å velge ny revisor (Gulden, 2015, s. 93).

## 2.8. Hvordan foregår et revisorskifte?

Det er flere måter et revisorskifte kan foregå på, og jeg skal behandle noen av dem i dette kapitlet. I all hovedsak er det enten klientens som sier opp revisor fordi de ønsker seg ny revisor, at revisor fratrer eller at revisor utgår.

Å skifte revisor er gjerne forbundet med kostnader for selskapet fordi revisor som nylig har blitt kjent med et selskap vil bruke tid til å sette seg inn i virksomheten og hvordan det fungerer. Det vil også oppstå større kostnader til planlegging av en revisjon hvis selskapet nettopp har skiftet revisor (Gulden, 2016, s. 369). I dette kapitlet vil det først redegjøres for de ulike grunnene til at revisor ikke lengre fortsetter på revisjonsoppdraget, før det går videre inn på prosessen ved selve gjennomføringen av revisorskiftet.

## 2.8.1. Klientens oppsigelse

### 2.8.1.1. Ordinært revisorskifte

Ved et *ordinært revisorskifte*, vil det ikke være noe krav om «saklig grunn» som det vil gås nærmere inn på ved *ekstraordinært revisorskifte* (Gulden, 2015, s. 98). Ved et ordinært revisorskifte skal det gjennomføres valg av ny revisor på ordinær generalforsamling. Dette skal komme frem i innkallingsdokumentet som sendes ut i forkant av generalforsamlingen, jf. asl. § 7-3. Innkallingen skal inkludere hvilke saker som skal tas opp på generalforsamlingen, jf. asl. § 5-10 tredje ledd. Om det ikke kommer frem i innkallingen at det skal velges ny revisor, må det først være enstemmig at man kan stemme over nyvalg av revisor blant samtlige aksjonærer. Videre må det være enstemmig blant samtlige aksjonærer om hvem som skal overta rollen som selskapets nye revisor, jf. asl. § 5-14 første ledd. Dette gjelder alle aksjonærer med stemmerett og er ikke reservert de som deltar på generalforsamlingen. Er det noen som av ulike grunner ikke kan delta, må også disse være enig i beslutningen, jf. asl. § 5-14, jf. asl. § 4-2. Fremkommer det derimot i innkallingen til generalforsamlingen at det skal velges ny revisor vil denne bli valgt basert på alminnelig flertallskrav, jf. asl. § 7-1 første ledd, jf. asl. § 5-17 første ledd. Dette er lovregulert for at valget av ny revisor skal foregå på en opplyst og ryddig måte.

Revisor har rett til å møte på generalforsamlingen for å kunne redegjøre for sitt syn på selskapets ønske om å skifte revisor, jf. asl. § 7-3. Hvis valg av ny revisor ikke framkommer i innkallingen og revisor derfor ikke møter på generalforsamlingen, og aksjonærene enstemmig kommer fram til ny revisor, er valget likevel gyldig. I henhold til revisorloven § 9-2 første ledd og god revisorsskikk skal dette imidlertid ikke være tilfelle, da en forespurt revisor har en plikt å ta kontakt med nåværende revisor, og da vil nåværende revisor være klar over at det vil bli foretatt et valg av ny revisor (Gulden, 2015, s. 99).

### 2.8.1.2. Ekstraordinært revisorskifte

Nåværende revisor kan avsettes før tjenestetiden er over ved at aksjonærene holder en ekstraordinær generalforsamling hvor de velger ny revisor, gitt at reglene for behandling av saken er overholdt. Men nåværende revisor er beskyttet mot å bli sagt opp av usaklige grunner. Dette er tatt inn i loven for at revisors uavhengighet ikke skal kunne bli kompromittert ved at selskapet ved en uenighet truer med å si opp revisor for å få viljen sin. Foreligger det saklig grunn, vil revisorskiftet bli registrert hos Foretaksregisteret på samme måte som ved ordinært revisorskifte.

### 2.8.2. Revisor utgår

Revisor kan fravelges med bakgrunn i at aksjeselskapet faller under følgende terskelverdier:

- Driftsinntekt mindre enn 5 millioner i løpet av et kalenderår.
- Balansesum på under 20 millioner.
- Gjennomsnittlige antall ansatte faller under ti årsverk.

Videre er det slik at hvis et selskap tidligere har vært revisjonspliktig, og i inneværende regnskapsår (2021) faller under samtlige terskelverdier, vil selskapet kunne fravelge revisjon fra neste regnskapsår (2022) (Altinn, 2021). Hvis selskapet fravelger revisjon på bakgrunn av terskelverdiene, sendes det melding til Foretaksregisteret og revisor vil bli løst fra oppdraget og revisor vil ikke avlegge revisjonsberetning for det regnskapsåret fravalget registreres (Gulden, 2015, s. 115).

### 2.8.3. Revisors fratreden

I utgangspunktet skal revisor tjenestegjøre til ny revisor er valgt, jf. asl. § 7-2 første ledd, men i noen tilfeller er revisor nødt til å fratre uten at en annen revisor ønsker å påta seg revisjonsoppdraget. Står et selskap uten revisor, vil det bli tvangsoppløst, jf. asl. § 16-15 første ledd nr. 4. Bakgrunnen for tvangsoppløsningen av revisjonspliktige aksjeselskaper når de står uten revisor er at revisorene regulerer de revisjonspliktige selskapene, og vet å fratre fra revisjonsoppdragene hvor ingen ny revisor ønsker å påta seg oppdraget, sørger de for at det ikke foregår usaklig og uprofesjonell drift (Siebke, 2010, s. 32). Dersom revisor ikke kan akseptere vilkårene for revisjonsoppdraget som er nødvendig for at revisor skal kunne fortsette som selskapets revisor, skal revisor trekke seg og vurdere om revisor har en forpliktelse til å rapportere omstendighetene til andre parter, for eksempel eiere eller tilsynsmyndigheter, jf. ISA<sup>4</sup> 210. pkt. 17.

Revisor har både rett og plikt til å trekke seg fra revisjonsoppdrag det er påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og revisjonsklienten ikke retter opp i forholdene, jf. revisorloven § 9-6 første punktum. Utenom dette er det kun hvis revisor av ulike grunner ikke kan oppfylle sine plikter etter revisorloven at revisor kan fratre, med mindre det foreligger særlige grunner, jf. revisorloven § 9-6 annet punktum. Særlige grunner er ikke definert i lovteksten, men det er grunn til å anta at forholdet må være av såpass alvorlig karakter at dette strider imot revisorloven. For eksempel når det oppstår trusler mot revisors uavhengighet og

---

<sup>4</sup> International Standards on Auditing

objektivitet, jf. revisorloven § 8-1. Andre grunner kan være at revisors kompetanse ikke lengre er tilstrekkelig, det oppstår samarbeidsproblemer som fører til at revisor ikke får gjort arbeidet sitt, når aksjonærene ikke velger ny revisor på ordinær generalforsamlingen etter ønske fra revisor, og når det oppstår en manglende betalingsvilje med tanke på revisjonshonoraret (Gulden, 2015, s. 108-109).

Ved revisors fratreden, må revisor varsle om forholdene i nummererte brev til selskapet slik at de har mulighet til å finne ny revisor som er villig til å påta seg oppdraget, og innkalle til generalforsamling. Basert på dette, bør fristen være på minst to uker ved fratreden (Gulden, 2015, s. 110). Hvis selskapet velger å ignorere dette, må fratredende revisor sende en påminnelse om dette. Revisors tjenestetid opphører når fristen revisor har satt utløper, og fratredende revisor må i slike tilfeller melde fra til Foretaksregisteret om at oppdraget er avsluttet, jf. revisorloven § 9-6 siste punktum.

#### 2.8.4. Forespurt revisor

##### 2.8.4.1. Opplysningsplikt og taushetspliktens begrensninger

Revisor har som hovedregel taushetsplikt for å hindre at uvedkommende får tilgang til taushetsbelagte opplysninger som revisor mottar i forbindelse med revisjonen. Samtidig skal revisor gis tilgang til all nødvendig informasjon med full tillit til at denne ikke misbrukes, jf. revisorloven § 10-1 første ledd, jf. revisorloven § 2-2. I all hovedsak gjelder ikke taushetsplikten når revisor har opplysningsplikt om det samme temaet, jf. revisorloven § 10-2.

Forespurt revisor plikter å ta kontakt med selskapets forrige revisor for å få opplysninger om det foreligger forhold som gjør at forespurt revisor ikke burde påta seg oppdraget fra selskapet, jf. revisorloven § 9-2 første ledd. Førrige revisor plikter å gi opplysningene som er relevante og skal opplyse om sin grunn for fratreden, jf. revisorloven § 9-2 første ledd. Taushetsplikten er ikke til hinder for informasjonsutveksling mellom forrige og påtroppende revisor fordi denne informasjonen er avgjørende for at useriøse foretak ikke skal få fortsette driften, jf. revisorloven § 10-2 annet ledd. Hvis forespurt revisor ikke får tilfredsstillende svar fra tidligere revisor, må forespurt revisor innhente opplysningene på andre måter. For eksempel kan forespurt revisor be om å få kopi av nummererte brev av revisjonsklienten og undersøke om det er spesielle årsaker til at revisjonsklienten ønsker ny revisor (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 87).

Andre opplysninger som revisor pliktes å gi som ikke er til hinder for taushetsplikten er beskrevet i revisorloven § 10-1 annet ledd bokstav a-d. Kort oppsummert er dette tilgang til

dokumentasjon etter samtykke fra den dokumentasjonen gjelder, tilgang til dokumentasjon til en annen revisor som gjennomfører kontroll av oppdraget. Politiet skal informeres ved mistanke om straffbar handling og til sist når det er åpnet etterforskning i straffesak, kan dokumentasjonen og forklaringen leveres til politiet.

Selv om forrige revisor fratrer fra oppdraget av ulike grunner og fraråder forespurt revisor å påta seg oppdraget, betyr ikke dette nødvendigvis at forespurt revisor ikke kan ta på seg oppdraget, men revisor må kunne begrunne hvorfor oppdraget til tross for dette aksepteres, jf. revisorloven § 9-9 tredje ledd.

#### 2.8.4.2. Oppdragsvurdering

Før en revisor kan ta på seg et nytt revisjonsoppdrag, må revisor gjennomføre en oppdragsvurdering. Dette innebærer at revisor må vurdere om det er kapasitet og kompetanse til å ta til seg oppdraget, jf. revisorloven § 9-2 annet ledd, jf. ISA 210 pkt. 26. Det kreves at revisor oppfyller revisorlovens krav om utdanning og at det er en statsautorisert revisor på oppdraget. Ifølge ISQC 1, skal revisor etablere retningslinjer og rutiner som skal hjelpe revisor å vurdere om de kan akseptere et revisjonsoppdrag. Oppdragsvurderingen stiller krav til at revisor skal vurdere sin uavhengighet og objektivitet i forbindelse med revisjonsoppdraget. Denne vurderingen er videre noe som skjer løpende hver gang revisor blir informert om nye forhold som kan true revisors uavhengighet, jf. revisorloven § 8-5 første ledd. Hvis det foreligger en trussel mot uavhengigheten og objektiviteten til revisor, og det ikke er mulig å iverksette forholdsregler som vil hindre dette, skal revisor ikke påta seg oppdraget jf. DnRs regler om etikk pkt. 100.7 og revisorloven § 8-1 annet ledd.

Når revisor foretar en oppdragsvurdering, er det flere trusler som må vurderes. Dette utdypes under med utgangspunkt i DnRs regler om etikk pkt. 100.10 og 200.3-8:

- a) Egeninteressesetrusler – Særlig økonomiske interesser. Dette kan være at revisor har økonomisk interesse i revisjonsklienten eller at revisor og revisjonsklient har samme mål som kan sette revisors uavhengighet i fare. Uavhengigheten til revisor kan også settes i fare ved at revisor er avhengig av honorarene fra en revisjonsklient. Derfor er det også en del av revisjonsforordningen at revisor ikke har en revisjonsklient som er av allmenn interesse, hvor denne klientens honorar utgjør mer enn 15 prosent av den samlede honorarinntekten til revisor. Etter revisjonsforordningens artikkel 4 nr. 3, skal revisor underrette revisjonsutvalget om dette er tilfellet i hvert av de tre siste regnskapsår overstiger 15 prosent. Det er revisjonsutvalget som må vurdere om det er en trussel for revisors uavhengighet å fortsette revisjonsoppdraget.

- b) Egenkontrolltrusler – Hvis revisor må kontrollere eget arbeid. Et eksempel på dette er når revisor må uttale seg om systemer som revisor selv har vært med på å utforme.
- c) Partsrepresentantstrusler – Hvis revisor tar et standpunkt som setter objektiviteten i fare. For eksempel ved å opptre som fullmektig i rettsvister eller som mekler i konflikter.
- d) Fortrolighetstrusler – Revisor blir for velvillig innstilt pga. nære forbindelser med noen i selskapet som revisor reviderer. Dette kan være på grunn av langvarige forhold med revisjonsklienten eller hvis revisjonsklienten gir revisor gaver som kan være en trussel mot revisors uavhengighet, jf. revisorloven § 8-3.
- e) Presstrusler – Hvis revisor ikke kan handle objektivt som følge av reelle eller oppfattede trusler. Dette kan være at revisor trues med oppsigelse eller rettsak hvis revisor ikke gjør som revisjonsklienten vil.

Når revisor har foretatt en oppdragsvurdering og foretatt de undersøkelser som revisor er pliktig til å gjennomføre, bestemmer revisor seg for om det er hensiktsmessig å ta på seg revisjonsoppdraget eller ikke. Videre utarbeides det retningslinjer ved aksept og revisor skal skaffe seg informasjon som vil være relevant for den inngående balansen til revisjonsklienten, jf. ISA 220 pkt. 12 og 14, ISA 510 pkt. 5 og ISQC 1 pkt. 26-28. Revisor må kunne dokumentere hvordan revisor har vurdert aksept av oppdraget. Dokumentasjonen skal inneholde en begrunnelse for hvorfor revisor tar på seg oppdraget. Til sist skal det utformes et engasjementsbrev med vilkårene for revisjonsoppdraget.

#### 2.8.4.3. Engasjementsbrevet

Før revisor kan utforme engasjementsbrevet til revisjonsklienten som revisor ønsker å påta seg oppdrag for, må revisor og revisjonsklienten bli enige om hvilke vilkår de skal nedfelle i engasjementsbrevet, jf. ISA 210 pkt. 9. Engasjementsbrevet skal inneholde: «

- a) Målet med og omfanget av revisjonen av regnskapet;
- b) Revisors oppgaver og plikter;
- c) Ledelsens ansvar;
- d) Identifisering av gjeldende rammeverk for finansiell rapportering for utarbeidelsen av regnskapet;
- e) Henvisning til den forventede formen på og innholdet i eventuelle uttalelser som skal avgis av revisor, og
- f) En erklæring om at det kan foreligge omstendigheter hvor en uttalelse kan avvike fra forventet form og innhold» (ISA 210 pkt. 10).

Videre om engasjementsbrevets form og innhold blir utdypet i ISA 210 pkt. A24.

#### 2.8.5. Melding til Foretaksregisteret

Ved registrering av et aksjeselskap, hvor selskapet er revisjonspliktig eller velger revisor skal det sendes melding til Foretaksregisteret. Denne meldingen skal inneholde revisors navn og forretningsadresse. Dersom revisor er en fysisk person, skal også fødselsnummer registreres, jf. fregl. § 3-7 første ledd nr. 2.

Ved endring av revisor skal det sendes inn melding om dette til Foretaksregisteret, jf. fregl. § 4-1 annet ledd tredje punktum. Denne skal inneholde godkjente vedlegg og en erklæring fra revisor om at revisor aksepterer valget, jf. fregl. § 4-4 første ledd bokstav d. Når dette gjøres vil Foretaksregisteret slette den gamle revisoren, registrere den nye revisoren og kunngjøre dette på nettsidene sine.

I tilfeller hvor revisor velger å fratre som et selskaps revisor, skal revisor selv sende melding til Foretaksregisteret, jf. fregl. § 4-6 første ledd.

I 2019 og 2020 ble det henholdsvis registrert 24 131 og 23 399 endringer av revisors rolle. Dette inkluderer alle selskapene som skiftet revisor fra en til en annen, hvor revisor fratradte, hvor revisor utgikk og revisjonsklienten ikke lengre var revisjonspliktig, oppnevning av ny revisor ved inntrådte revisjonsplikt, hvor revisor har endret organisasjonsnummer, og fusjoner og fisjoner av både selskaper og revisjonsselskaper etc.

#### 2.9. Krav til uavhengighet og objektivitet hos revisor

Revisors rolle som allmennhetens tillitsperson krever at revisorloven § 8-1 blir fulgt.

Revisorloven § 8-1 første ledd og annet ledd første punktum lyder:

*«Revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden.*

*Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet»*

I tillegg skal revisor følge krav til uavhengighet og objektivitet gitt i revisjonsstandardene og DnRs regler om etikk.

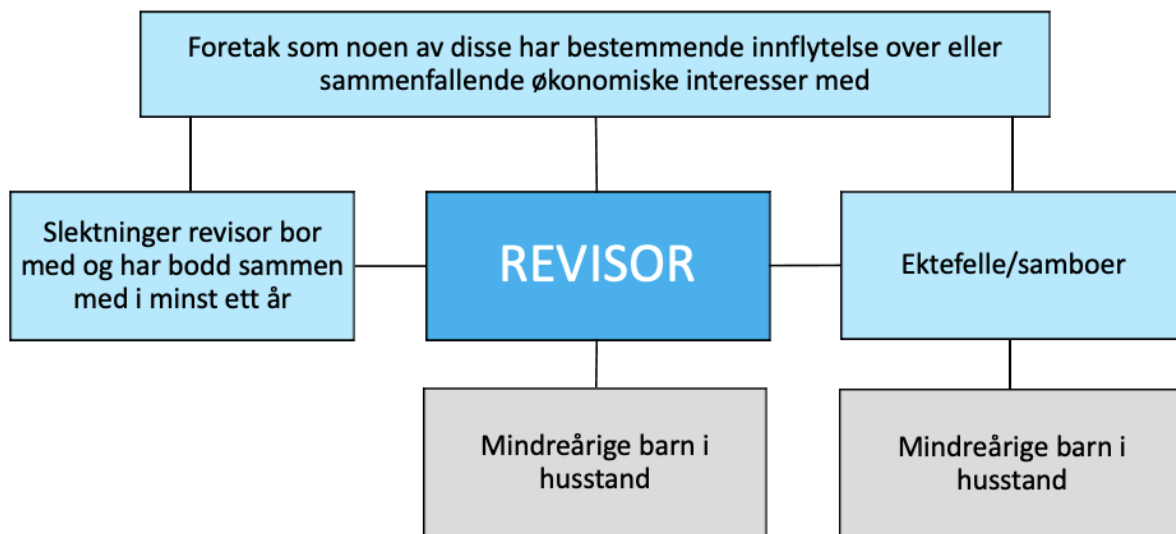
Det finnes to former for uavhengighet som revisor må ta hensyn til når uavhengighet skal vurderes. Den første er virkelig uavhengighet og den andre er tilsynelatende uavhengighet. Det betyr at revisor ikke bare skal være uavhengig, men revisor må også framstå som uavhengig i forhold til en tredjeperson (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 102). Det er altså ikke nok at revisor er uavhengig hvis det for en tredjeperson ser ut som at revisor er avhengig av revisjonsklienten sin. Revisor skal derfor ikke ta på seg et revisjonsoppdrag der den tilsynelatende uavhengigheten ikke er oppfylt selv om den faktiske uavhengigheten er til stede. Revisor skal ikke utføre revisjon der det er noen i revisors nettverk som kan påvirke utfallet av revisjonen, fordi dette fører til at krav for faktisk uavhengighet og objektivitet ikke vil være oppfylt, jf. revisorloven § 8-1 annet ledd.

Når ny revisorlov ble gjeldende fra 1. januar 2021 ble vurderingen av uavhengighet og objektivitet gjort om til en mer subjektiv form i forhold til den objektive formen som var tidligere. Før var det ikke mulig for en partner i et revisjonsselskap å påta seg et revisjonsoppdrag hvis en annen partner i samme revisjonsselskap hadde nærstående i det gjeldende selskapet selv om partnerne satt på hver sin side av landet og ikke kjente noe til hverandre. Dette har nå i den gjeldende revisorloven blitt åpnet opp for at det er mer en subjektiv vurdering som må gjøres der for eksempel en annen revisor i selskapet i en avdeling på den andre siden av landet har nærstående tilknyttet selskapet.

Mer presist betyr dette at hvis revisjonspliktig selskap X er nærstående til revisor A i Kristiansand i revisjonsselskap A, kan likevel revisor B i Tromsø i revisjonsselskap A ta på seg oppdraget så lenge det ikke fører til trusler mot revisors uavhengighet. Revisor kan ikke ta på seg et revisjonsoppdrag hvis noen av revisors nærstående har interesser i selskapet, for eksempel et ansettelsesforhold. Nedenfor har jeg utarbeidet en modell som viser hvem revisors nærstående er basert på revisorloven § 8-2 annet ledd. Selv om § 8-2 går på finansielle forbindelser til den reviderte og innebærer konkrete forbudsregler, vil nærstående likevel være relevante for revisors uavhengighet etter revisorloven § 8-1. Videre kan § 8-1 også gå utover denne modellen da denne paragrafen innfører at det skal gjøres en subjektiv vurdering av hvert enkelt tilfelle. Dette gjelder også for medarbeidere på oppdraget. Revisor eller revisjonsmedarbeidere kan ikke være med på, eller ha ansvar for et revisjonsoppdrag



hvor det oppstår situasjoner med nærstående som det kommer frem av følgende modell:



Figur 2-4 Revisors nærstående

Hvis det midt under oppdraget viser seg at revisors samboer skulle få et ansettelsesforhold, for eksempel som regnskapssjef hos en av revisors revisjonsklienter, er revisor pliktig til å trekke seg fra oppdraget, i og med at revisor ikke lengre vil være uavhengig, jf. revisorloven § 8-1 første ledd.

Revisor skal følge de etiske kravene som er framsatt av IFAC i DnRs regler om etikk, dette med særlig fokus på uavhengighet. Dette innebærer at revisor skal følge de følgende grunnleggende prinsippene lagt fram i ISA 200 pkt. A16 og A17:

- a) Integritet
- b) Objektivitet
- c) Profesjonell kompetanse og tilbørlig aktsomhet
- d) Konfidensialitet, og
- e) Profesjonell atferd

Revisor skal videre gjennomføre sitt arbeid i tråd med profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn, jf. ISA 200 pkt. 15-16, jf. pkt. A20-A29. Profesjonell skepsis innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon. Dette er nødvendig for at revisor skal kunne være kritisk ved vurderingen av revisjonsbevis, jf. ISA 200 pkt. 13 (I), jf. A22. Dette for å redusere risiko for å overse uvanlige omstendigheter, overgeneralisering basert på revisjonsobservasjoner, og å legge feilaktige forutsetninger til grunn underveis i revisjonsarbeidet, jf. ISA 200 pkt. A21. Profesjonelt skjønn går ut på at revisor anvender relevant opplæring, kunnskap og erfaring gjennom hele revisjonen og «er avgjørende for at en revisjon skal kunne gjennomføres på en tilfredsstillende måte» jf. ISA

200 pkt. 13 (k), jf. A25. Det kreves at profesjonelt skjønn blir utøvd gjennom hele revisjonen, jf. ISA 200 pkt. A29. Videre er det oppdragsansvarlig revisor som har ansvar for at revisjonsteamet overholder etiske krav og gjennomfører revisjonen i tråd med profesjonsstandarder, jf. ISA 220 pkt. 7 (a), 9-10 og 18.

Revisjonsfirmaet skal ha etablerte rutiner og retningslinjer for hvilke tiltak som skal settes i gang hvis det forekommer brudd på krav til uavhengighet, jf. ISQC 1 pkt. 23. Det er også revisjonsfirmaet som er ansvarlig for at revisjonsteamet har tilstrekkelig kompetanse, kapabilitet og vilje til å etterleve de etiske prinsippene fastsatt av revisjonsstandardene og DnRs regler om etikk, jf. ISQC 1 pkt. 29-31, jf. A24-A31.

### 3. Metodisk tilnærming

Dette kapitlet er strukturert slik at først blir problemstillingen utviklet, før jeg ser på forskningsdesign og begrunner mine valg for kvalitativ metode. Videre diskuterer jeg intervjuguiden og utvalget som er benyttet i denne oppgaven. Etter denne diskusjonen legger jeg fram hvordan innsamlingsprosessen har foregått, hvordan den innsamlede dataen har blitt analysert og til sist diskuterer jeg studiens troverdighet og pålitelighet.

#### 3.1. Utvikling av problemstillingen

Utvikling av problemstilling er den første fasen som gjennomføres i en undersøkelsesprosess (Jacobsen, 2011, s. 61). Her defineres hva man ønsker å finne ut ved hjelp av undersøkelsen. En god problemstilling vil inneholde både målet for studien, men også hovedspørsmålene som stilles i studien. Den skal med andre ord kunne kommunisere fokuset med studien effektivt (Sekaran & Bougie, 2020, s. 52). I tillegg er det problemstillingen i seg selv som bestemmer teori og valg av metode, og den øvrige veien videre (Johannessen et al., 2016, s. 54). Jeg ønsker å gå i dybden på området revisorskifte, og ønsker å finne svar på hvorfor dette skjer. Jeg velger derfor å formulere problemstillingen slik at arbeidet videre vil ha fokus på få enheter, hvor jeg kan få nyanserte mål og informasjon som vil belyse temaet. På bakgrunn av dette er studien av kvalitativ natur, og forskningsdesignet i denne studien vil være kvalitativt (Jacobsen, 2011, s. 62). Problemstillingen ble som følger:

*Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye klienter?*

Det er i denne utviklingsprosessen at det videre undersøkelsesopplegget blir bestemt. For å få gode og reflekterte besvarelser på de spørsmålene som stilles i studien, er det nødvendig å ta hensyn til dette i utviklingen av studien (Jacobsen, 2011, s. 72).

Målet med gjennomføringen av studien er det ønskelig å se om det eksisterer konkrete faktorer på hva som skal til for at et selskap velger å skifte revisor, og hva en revisor kan gjøre for å først hindre at revisjonsklienten gjennomfører et revisorskifte, og hvordan potensiell ny revisor skal bli valgt. Mer presiserende ønsker jeg å se om det er en kausal sammenheng mellom faktorer revisor kan påvirke og at selskapet skifter revisor. En kausal sammenheng er en årsakssammenheng hvor et fenomen vil føre til et annet fenomen (Jacobsen, 2011, s. 77).

### 3.2. Valg av forskningsdesign

Kjennetegnet ved kvalitative metoder er at det ikke finnes noen fast rekkefølge og gjennomføring å forholde seg til fordi variasjonene fra de enkelte studiene og forskningen varierer i en utstrakt grad (Johannessen et al., 2016, s. 77). Det ble tidlig avgjort at jeg ønsket et intensivt forskningsdesign, hvor jeg kunne gå i dybden på fenomenet for å få fram detaljert informasjon. En ulempe med dette forskningsdesignet er at jeg ikke går i bredden med en betydelig mengde forskningsenheter som kan generaliseres til den fulle populasjonen. Valget om et intensivt design er gjort fordi det tidligere er gjennomført mest ekstensive studier på området, hvor relativt mange enheter har blitt analysert (Jacobsen, 2011, s. 87-89). Ved å benytte den tidligere forskningen på området, både kvantitativ og kvalitativ, som et grunnlag for forskningen gjennomført i denne studien, kan denne studien gi en helhetlig beskrivelse av prosessen ved revisorskifte og hva selskapene som har latt seg intervjuet i forbindelse med denne studien selv tenker angående revisor og revisorskifte.

Det er gjort noe kvantitativ forskning i Norge<sup>5</sup> på området, og jeg ønsker å kunne tilføre dette forskningsområdet med en kvalitativ studie. For å forstå og utforske dybden av hva forskningen avdekker, er det interessant å undersøke om det finnes kausale sammenhenger mellom de faktorene som påvirker selskapenes skifter av revisor. En kvalitativ studie vil være forklarende, og bidra til å forstå hele prosessen av revisorskifte sett fra revisjonsklientens perspektiv.

En viktig fordel med den kvalitative tilnærmingen, er at spørsmålene informantene blir stilt er åpne og oppfordrer til en åpen kommunikasjon. Dette bidrar til at informanten har mulighet til å komme med tolkninger og oppklaringer fra forskerens side dersom spørsmålene oppleves som dels uklare. På denne måten kan man også være fleksibel ved å legge til oppfølgingsspørsmål som er passende i situasjonen. Fleksibiliteten som tillegges forskningsspørsmålene i en kvalitativ undersøkelse er dermed av en større betydning, mot fastsatte spørsmål i en kvantitativ spørreundersøkelse med faste svaralternativer informanten ikke har muligheter til å få ytterligere utbrodert fortløpende (Jacobsen, 2011, s. 129). Dette kan også ses på som en ulempe; en feiltolkning av spørsmålet vil føre til informasjon som ikke er relevant og kan føre til en tidkrevende prosess for å få informantene inn på riktig spor uten at spørsmålene blir forklart på en ledende måte.

---

<sup>5</sup> Nordengen, O. K. (2011), Derfor skifter selskap revisor: en studie av revisorskifter blant norske aksjeselskaper, Bekken, T. H. & Bjørnarå, L. G. T. (2019). Relasjon mellom revisor og klient ved skifte av revisjonsselskap: Har relasjon mellom revisor og klient en betydning for skifte av revisjonsselskap?

En av de største ulempene ved bruk av kvalitativ metode, er at kvalitativ metode begrenser representativiteten av studien. Denne begrensningen gjør at studien ikke kan generaliseres på samme grunnlag en kvantitativ studie med stort nok utvalg i forhold til den totale populasjonen (Jacobsen, 2011, s. 130). I kapittel 3.6 vil jeg gjennomgå studiens validitet og reliabilitet nærmere. På bakgrunn av dette vil ikke studien bidra med konkrete og faste svar, men gå i dybden på et utvalg av faktorene for å oppdage de kausale sammenhengene og andre viktige implikasjoner.

En annen ulempe vil oppstå når intervjuene gjennomføres, det er en mulighet for at jeg påvirker svarene til informantene ubevisst. Jeg ønsker at dette skal foregå i minst mulig grad, og forberedte meg på dette i forkant med at spørsmålene i intervjuguiden var så enkle som mulig og at jeg foretok pauser mellom intervjuene for å ikke overføre det en informant kommenterte til neste informant. Jeg opplyste blant annet informantene i starten av intervjuene at mine svar under intervjuet kom til å være nøytrale. Videre gjorde jeg det klart at jeg kom til å vise interesse knyttet til hva informantene resonnerer seg frem til for å motvirke skjevheter, ubevisst påvirkning av deres respons eller andre systematiske feil.

### 3.2.1. Forberedelsen til det individuelle dybdeintervjuet

Primærdataen i denne masteroppgaven vil bestå av personlige og individuelle intervjuer med de som er ansvarlige for revisjonen i de utvalgte aksjeselskapene. Individuelle intervjuer blir brukt når det er ønskelig å gå i dybden med en person. Dette vil unngå skjevheter som kan oppstå i gruppeintervjuer (Gripsrud et al., 2011, s. 40), der semistrukturerte intervju er den vanligste intervjumetoden som blir benyttet i kvalitativ forskning (Krumsvik, 2014, s. 124). Jeg ønsker å få frem indikatorer på hva som er viktig for revisjonsklienten uten å på forhånd gi inntrykk for hvilke faktorer og egenskaper jeg har funnet i tidligere forskning.

Det utvalget som er ansvarlige for revisjonen i de utvalgte selskapene er økonomisjefer, regnskapssjefer eller daglige ledere. Stillingene varierer blant annet av selskapets størrelse, kompleksitet, og hvorvidt selskapet har intern eller ekstern regnskapsføring. Dette fordi det ikke alltid er en egen regnskapsfører i selskapet og beslutningsmyndigheten vil ligge hos daglig leder. Dersom selskapet har intern regnskapsføring, vil det ofte være regnskaps- eller økonomiansvarlig som er øverste leder. Det er disse informantene jeg kommer til å henvende meg til i disse tilfellene.

Ved førstegangskontakt hadde jeg på forhånd utviklet en skriftlig gjennomgang av hvem jeg var, at jeg kontaktet dem fordi jeg skriver en masteroppgave om revisorskifter, hva målet med masteroppgaven var, og hvorfor jeg syntes at det aktuelle selskapet ville være

interessant å snakke med. Dette for å unngå at jeg ble ufokusert og ubevisst nevnte faktorer som kunne føre til skjevheter i studien. Informantene ble kontaktet gjennom telefon hvor jeg ringte til sentralbord eller daglig leder i kontortiden, hvor jeg videre ble satt i kontakt med de riktige personene i selskapet som kunne bidra til studien. Videre foregikk kontakten per e-post hvor intervjutidspunkter ble avtalt. Omtrent en uke før det avtalte intervjutidspunktet sendte jeg utfyllende informasjon om masteroppgaven, samtykkeerklæring og intervjuguiden slik at informantene kunne gjøre seg noen refleksjoner på forhånd og være forberedt til intervjuet.

Intervjuene vil i all hovedsak være semistrukturerte, hvor jeg har utarbeidet en intervjuguide som ligger vedlagt masteroppgaven. Denne vil omtales under neste overskrift «3.2.2. Intervjuguiden». Jeg har valgt å basere meg på spørsmål som er i en fast rekkefølge for å være sikker på at jeg får svar på det jeg ønsker. Spørsmålene vil være åpne slik at det vil være opp til informanten å tolke spørsmålene og deretter svare uten noen spesifikke alternativer å forholde seg til. Det er også åpent for meg å stille oppfølgingsspørsmål som ikke er nevnt i intervjuguiden, og intervjuobjektet kan så lenge det er relevant, gå utenfor de spørsmålene som på forhånd er satt opp.

For å legge til rette for god og åpen kommunikasjon, lot jeg informantene velge et intervjutidspunkt som passet dem, særlig med tanke på at flere av informantene satt midt i årsoppgjørprosessen når jeg ringte. Det ble derfor viktig for meg at intervjuene ble gjennomført etter at denne hoveddelen av årsoppgjøret var over, slik at de kunne føle seg mer avslappet. På grunn av koronapandemien og avstanden til informantene ble de fleste intervjuene holdt digitalt og over telefon. Etter ett år med hjemmekontor har man blitt forholdsvis vant til å gjennomføre mye av kommunikasjonen slik, og informantene ville dermed være mer komfortabel med denne metoden å gjennomføre intervjuene på enn for ett års tid siden. Informantene satt videre i vante omgivelser enten på arbeidsplassen eller på hjemmekontoret. Dette så jeg på som en fordel fordi det da er større sannsynlighet for at de åpner seg mer opp og blir mer personlige i besvarelsen av spørsmålene.

### 3.2.2. Intervjuguiden

Før intervjuene kunne gjennomføres ble det utformet en intervjuguide basert på problemstillingen og spørsmålene jeg ønsket svar på. Det som ble viktig for utformingen av intervjuguiden, var at intervjuet skulle være delvis, men ikke helt strukturert slik at det var enkelt å komme tilbake på rett spor ved en eventuell avsporing. Samtidig skulle jeg ikke være

låst til intervjuguiden og ønsket mulighetene tilpasse spørsmålene etter selskapene og hvem i den aktøren i selskapene jeg skulle intervju.

Intervjuguiden gjorde det også enkelt å kunne stille oppfølgingsspørsmål underveis. På denne måten ble informantene oppmuntret til å legge til ekstra informasjon som de mente var vesentlig og de sto fritt til å gi innfallsvinkler på neglisjerte områder.

Det grunnleggende for spørsmålene i en intervjuguide er at de bør være relativt enkle slik at spørsmålene ikke blir kompliserte og dermed krever et komplisert svar (Johannessen et al., 2016, s. 154). For å ikke overføre mine personlige tanker på temaene tatt opp på intervjuene, til informantene, var ordvalgene ved utforming av spørsmålene og intervjuguiden viktig. Det er også en fare for at spørsmålene blir upresist besvart og at man i etterkant sitter med ubesvarte spørsmål man gjerne skulle gjort analyse av. Det ble derfor viktig at hvert eneste spørsmål var nettopp det, ett spørsmål, og ikke et spørsmål bestående av flere spørsmål. Jeg ønsket at dette skulle være noenlunde fritt, men var forberedt på at det er muligheter for at informantene misforstår et spørsmål, slik at jeg kunne utdype spørsmålet uten å overføre bias.

Intervjuguiden er delt i fire hoveddeler som korresponderer til hvert tema som tas opp underveis i intervjuene. Den første delen består av en åpningsfase for å bli kjent med informanten og beslutte hvilken bakgrunn denne personen har, stillingen og arbeidsoppgavene som informanten utfører hos selskapet. Dette ble viktig fordi jeg ønsket å se om den personlige- og arbeidsbakgrunnen til informanten kunne påvirke svarene på spørsmålene. Åpningsfasen er også viktig for å få en god relasjon til informanten slik at informanten kan føle seg komfortabel og at den videre kommunikasjonen blir åpen.

Den andre delen tar opp grunnleggende spørsmål som fokuserer på hvordan tidligere og ny revisor var å arbeide med, og hvilke forskjeller og likheter som var mellom de to. Det ble også fokusert på hva informantene personlig anser som den «perfekte» revisor og faktorer som var sentrale før selve prosessen av revisorskifte var i gang. Det ble også stilt spørsmål som omhandlet hva slags forhold revisjonsklientene ønsket å ha til revisor og hvorvidt de ønsket å bli involvert lite, mye eller noe midt imellom i forbindelse med revisjonen gjennom året.

Den tredje delen handler om hvilke egenskaper som er viktige hos revisor, og hvilke egenskaper hos revisor som var sentrale for revisjonsklienten når prosessen med skifte av revisor var i gang. Her ble det også fokusert på hvordan revisorskiftene foregikk i de forskjellige tilfellene og hvordan informantene opplevde den faktiske prosessen av revisorskiftet.

Siste del av intervjuguiden går på å stille tidligere og ny revisor opp mot hverandre og hvorvidt ny revisor har oppfylt forventningene som ble stilt da ny revisor ble engasjert. Dette for å kunne se hvorvidt informantene er fornøyde med ny revisor og om de ønsker å beholde denne revisoren videre. Her ble det også lagt til tilleggsspørsmål som ble knyttet til de forskjellige typene selskaper som lot seg intervju, som blant annet var basert på lokasjon. Disse var ikke inkludert i intervjuguiden informantene fikk tilsendt for å unngå at spesifikke spørsmål skulle påvirke resten av svarene.

### 3.3. Utvalget

Jeg ønsket å basere utvalget mitt på aksjeselskaper som skiftet revisor i 2018 og 2019, dette fordi jeg skulle stille oppfølgende spørsmål om hvorvidt de var fornøyde med nåværende revisor. Dette betydde at respondentene var nødt til å ha gjennomført et årsoppgjør med ny revisor for best mulig reflekterte svar. Dette var også for å avdekke om de muligens var i starten av en ny prosess for å skifte revisor. Basert på tall fra brønnøysundregisteret, skjedde det 24 131 endringer i revisors rolle i 2019. I 2018 var tallet 26 701. Fra masteroppgaven til Verdal og Vegusdal om revisors fratredelse vet man at 393 av disse var egenfratredelser gjort av revisor. I 2018 var det samme tallet 283 (Verdal & Vegusdal, 2020, s. 9). Man vet dog ikke hvor mange av disse som var tilfeller hvor revisjonsklienten ikke lenger var revisjonspliktige og revisor ville utgå. Det gis heller ingen oversikt over hvor mange av disse som har skiftet revisor på grunn av selskaper som fusjonerer og fisjonerer, eller hvor revisor eller revisjonsklient for eksempel endrer organisasjonsnummer.

Jeg ønsket at utvalget skulle bestå av selskaper som bevisst har skiftet fra en revisor til en annen, og ikke på grunn av fratredelse, fusjon/fisjon eller førstegangsrevisjon. En siste ting jeg heller ikke ønsket å tillegge utvalget var revisorer som endret selskapsnavn og/eller organisasjonsnummer. Dette fordi det ikke ville være et bevisst valg om skifte av revisor fra revisjonsklientens side, noe som ikke ville tilføre studien refleksjoner av den art jeg ønsket. Jeg valgte for ryddighetens skyld å forholde meg til aksjeselskaper alene, vel vitende om at kunngjøringene inkluderer alle selskapstyper.

En tommelfingerregel ved kvalitative undersøkelser er at utvalget består av 10-25 informanter selv om dette ikke er fast bestemt (Johannessen et al., 2016, s. 114). Opprinnelig hadde jeg totalt ni informanter hvor åtte hadde skiftet revisor i 2018 og 2019, og et selskap som ikke hadde skiftet revisor på omtrent ti år. En av informantene måtte trekke seg, og på bakgrunn av dette, endte jeg opp med sju selskaper som skiftet revisor i 2018 og 2019, og et



selskap som ikke hadde skiftet revisor på omtrent ti år. Dette gjorde at det faktiske utvalget mitt endte opp med totalt åtte informanter til denne studien.

I og med at en generalisering ikke er hensikten i kvalitative undersøkelser, var jeg mer bevisst på at utvalgene skulle være hensiktsmessige framfor representative slik de bør være i kvantitative undersøkelser (Johannessen et al., 2016, s. 116). Jeg ønsket derfor å få en viss bredde og variasjon i utvalget, for at jeg kunne få størst mulig variasjon i å oppnå en større mulighet for å finne fremtredende fellestrekk. Dette betydde også at jeg måtte ta hensyn til hvem selskapene hadde som valgt revisor. Jeg valgte derfor å bevisst trekke et utvalg som ble revidert av forskjellige typer revisorer; både små og lokale, til et av de fem store revisjonsselskapene. Ved å benytte meg av dette bevisste utvalget, kunne jeg undersøke hvilken innvirkning størrelsen på revisjonsselskapet hadde på revisjonen av selskapene. Selv om jeg ønsket denne bredden, var jeg klar over at det ikke ville gi meg en erstatning for antall enheter som ble valgt ut. Jeg ville altså ikke kunne få en representativ studie selv om jeg valgte selskaper basert på hvilken revisor de har, hvor de holder til i landet eller hvilken bransje de er i.

Jeg landet på en kombinasjon av ulike metoder (Jacobsen, 2011, s. 175-176). Hovedregelen når det kommer til utvalg av informanter til kvalitative studier som benytter seg av dybdeintervju er at man velger ut personer man tror kan uttale seg på en reflektert måte om temaet man studerer. Slike utvalg blir gjerne kalt strategiske eller teoretiske fordi de ikke er tilfeldig utvalg (Tjora, 2017, s. 130). Jeg valgte å først trekke ut et tilfeldig utvalg via kunngjøringene til Brønnøysundregisteret, før jeg gikk over alternativene jeg hadde samlet og sorterte disse. Deretter gjorde jeg et utvalg basert på faktorene i oversikten nedenfor. Særlig bransjen selskapet var i, og hvilken revisor de hadde utgjorde viktige faktorer for meg. En annen metode jeg valgte, var å søke opp selskaper jeg antok kunne være interessante å få informasjon fra. Dette var gjerne litt større selskaper som jeg kjente til fra før. En ulempe med denne typen utvelgelse er at selv om jeg tror at disse er typiske og gode måter å gjøre utvalg på, er det ingen garanti for at de vil være typiske i den grad at de ikke vil ha muligheten til å være representative. Selv om dette ikke er målet med en kvalitativ studie (Jacobsen, 2011, s. 174). I tillegg opprettet jeg suppleringslister med andre selskaper som kunne være interessante om jeg følte jeg trengte mer informasjon. Disse suppleringslistene ble også brukt slik at jeg kunne reflektere på om de kunne være relevante å ta en samtale med etter at intervjuene hadde startet. Utvalget ble derfor kriteriebasert da informantene var nødt til å oppfylle spesifikke kriterier for å bli valgt ut (Johannessen et al., 2016, s. 120). Kriteriene som ble stilt til informantene:

- Må ha skiftet fra en revisor til en annen i 2018 eller 2019
- Må ha gjennomført minst ett årsoppgjør med nåværende revisor
- Informanten må arbeide direkte med revisor
- Informanten må ha innflytelse på valg av ny revisor (typisk daglig leder, økonomisjef eller regnskapssjef)

I tillegg ble det gjennomført et intervju med et selskap som har hatt samme revisor over lengre tid og valgt å ikke gjennomføre et revisorskifte. Her ble fokuset rettet mot hvilke egenskaper som er viktige for revisjonsklienten og hvorfor de har valgt å beholde den samme revisoren såpass lenge. I dette tilfellet valgte jeg å gå bort fra kriteriet om at de måtte ha gjennomført revisorskifte i 2018 eller 2019.

### 3.3.1. Rekrutteringsprosessen

Mesteparten av rekrutteringsprosessen foregikk via telefon hvor jeg tok kontakt med selskapet direkte, før jeg eventuelt ble satt over til riktig person i selskapet som kunne uttale seg på området. Noe av rekrutteringen foregikk også per e-post. Flere jeg snakket med per telefon ønsket å lese litt mer om prosjektet før de tok en avgjørelse på hvorvidt de kunne bidra med noe til studien. I de større selskapene ble det også naturlig etter førstegangskontakt med sentralbordet til selskapene å få oversendt informasjon til økonomiavdelingene slik at de kunne gå gjennom dette fordi sentralbordet ikke innehar beslutningsmyndigheter.

Tjora (s. 132) presiserer at det ikke er uvanlig at rekrutteringen er vanskelig. Det var i mitt tilfelle mange som gjerne ønsket å delta, men som ikke hadde kunnskapen til å kunne bidra med den informasjonen som jeg ønsket til studien. Eksempler på dette var selskaper med ekstern regnskapsfører som tar seg av alt arbeidet mot revisor, eller at daglig leder sitter et annet sted i landet som gjør at de som holder på med den daglige driften ikke ser noe til revisor, eller kun møter revisor en gang i året.

## 3.4. Innsamlingsprosessen

### 3.4.1. Tidligere forskning og teori

For den tidligere forskningen ble det blant annet gjennomført søk i bibliotekets databaser, på Google Scholar, Jstor, Elsevier og også på nettsidene til revisorforeningen. I tillegg ble referanselister til lignende studier på revisorskifter svært nyttige fordi jeg på denne måten fant studier og artikler som belyste temaet og som var til stor hjelp for det videre arbeidet på denne måten. Dette gjorde at jeg kunne danne meg et grunnlag for å forstå faktorer som kan føre til

revisorskifter. Videre så jeg på kvalitative og kvantitative studier i forskjellige verdensdeler for å kunne danne meg et grunnlag for hvilke spørsmål det er nyttige å stille informantene for å få så gode og nyanserte svar som mulig. Disse ble derfor grunnlaget til intervjuguiden som ble benyttet til primærdatainnsamlingen.

### 3.4.2. Intervjuene

Grunnet koronasituasjonen så jeg meg nødt til å ta flesteparten av intervjuene digitalt, noe jeg var forberedt på fra starten av. På denne måten kan en nå ut til flere respondenter effektivt ved at ingen av partene hadde reisevei for å møtes personlig. På grunn av dette fortrinnet, kunne det gjennomføres flere intervjuer på kortere tid enn hvis jeg skulle ha reist ut til hver enkelt respondent (Sekaran & Bougie, 2020, s. 127). Jeg hadde også derfor muligheten til å intervjuer selskaper fra varierende landsdeler og uten å være låst etter min geografiske beliggenhet.

Det ble i denne studien gjennomført åtte dybdeintervjuer, hvorav gjennomsnittet lå på omtrent 35 minutter per intervju. Fem intervjuer ble tatt over video, to intervju ble foretatt over telefon og ett intervju ble gjennomført i informantens arbeidslokaler. I starten av intervjuene brukte vi noen minutter på å bli kjent med hverandre. Gjennomføringen av intervjuet tok opp mesteparten av tiden, og avslutningen benyttet vi til å snakke litt løst om temaet, om det var noe ekstra de lurte på og om det var noe annet jeg kunne svare på. Avslutningen inneholdt også tilbakemeldinger fra informantene til meg. De fleste informantene fant temaet interessant og flere poengterte at dette var et tema de ønsket revisor tenkte mer over. De så på det som positivt at jeg tok dette opp før jeg kom ut i arbeid for å benytte meg av den informasjonen som de kunne gi meg.

Underveis i gjennomføringen av intervjuene ble det tydelig at det var noen oppfølgingsspørsmål jeg ønsket å få besvart i tillegg til den generelle intervjuguiden som først var utviklet. Disse var først ikke inkludert i intervjuguiden jeg hadde foran meg, men fikk et større fokus i de resterende intervjuene. For eksempel om hvorvidt lokasjonen til revisor var viktig for de litt mindre selskapene, og om det var viktig med et landsdekkende revisjonsselskap for de større selskapene som inngikk i konserner. Disse ble ikke inkludert i intervjuguiden informantene fikk utsendt fordi jeg ikke ønsket at dette skulle farge svarene til informanten på de andre svarene fordi dette er en konkret faktor som kan være utslagsgivende.

Jeg benyttet meg av båndopptaker for så å transkribere opptakene i ettertid slik at jeg hadde all informasjonen tilgjengelig, og kunne unngå å bruke tid under selve intervjuet til å ta notater (Jacobsen, 2011, s. 148). Dette gjorde også at jeg følte meg friere i forhold til

intervjuguiden enn hva jeg ville ha gjort om jeg hadde notert uten bruk av båndopptaker. Båndopptak ble opplyst om i forkant, i tillegg fikk informantene tilsendt informasjonsskriv og samtykkeerklæringer en ukes tid i forveien av intervjuene. Ved førstegangskontakt gjorde jeg samtlige informanter oppmerksomme på at intervjuet var estimert til å ha et tidsforbruk på 30-60 minutter og at der det var mulig, ville intervjuene foregå digitalt.

Det var viktig for meg at intervjuene ikke besto av kun meg som stilte spørsmål og at informanten svarte, men at vi kunne snakke fritt om temaet selv om jeg var der med en bestemt agenda. Derfor var det en fordel at de generelle spørsmålene ble tilsendt i forveien slik at de visste hva hovedmaterialet var og at vi kunne ha en avslappet holdning til hverandre. Dette var viktig for at stemningen under intervjuet skulle bli avslappet og at informanten ikke skulle føle seg unødig ukomfortabel, noe som er viktig for å kunne lykkes med dybdeintervjuer (Tjora, 2017, s. 118). Her ble også den naturlige nysgjerrigheten min viktig, for da ville jeg raskere kunne evne å stille oppfølgingsspørsmål som kunne sette meg dypere inn på de forskjellige karakteristikene som ville være relevant for den videre analysen (Ritchie & Lewis, 2005, s. 142).

### 3.4.3. Etske hensyn

Alle informantene fikk i forkant av intervjuene tilsendt informasjonsskriv som er utviklet i tråd med retningslinjene til NSD<sup>6</sup>. Informasjonsskrivet tar for seg hva formålet med masteroppgaven er, hvilken utdanningsinstitusjon jeg tilhører og forteller videre hvordan personopplysningene blir behandlet. Sammen med informasjonsskrivet forelå det også et samtykkeskjema som informantene måtte signere for å bekrefte at de ønsket å delta på intervjuene. Dette ble igjen tatt opp på intervjuene hvor informantene fikk et raskt sammendrag av informasjonsskrivet og at de kunne velge å trekke seg når som helst om de måtte ønske dette, og at de ville holdes anonyme hele veien slik at de ikke skulle bli sensurerte og forsiktige i måten de snakket med meg på.

Hver informant ble anonymisert og tildelt koder som gjorde at de ikke kunne gjenkjennes av andre, personvernet deres har blitt ivaretatt og retningslinjene til NSD har blitt fulgt. Det vil ikke være mulig å gjenkjenne hvilke selskap som har stilt informanter til rådighet, eller hvilke revisjonsselskap disse selskapene har og har hatt. Revisjonsselskapene blir kun omtalt som små, mellomstore og store for å se om det foreligger forskjeller basert på størrelsene, men utover dette er hvilket revisjonsselskap informantene har irrelevant.

---

<sup>6</sup> Norsk senter for forskningsdata

### 3.5. Analyse av data

Den største kontrasten mellom kvantitativ og kvalitativ data, er at dataen som samles inn i kvalitative studier uttrykkes gjennom ord. Det var altså en stor mengde ord fra intervjuene som skulle analyseres. Det er tre viktige steg som bør gjennomføres for analysering av kvalitative data; datareduksjon, dataanalyse og konklusjonstreking. Disse stegene trengs nødvendigvis ikke gjøre i en bestemt rekkefølge da kvalitativ data sjeldent følger den samme strukturen hele veien (Sekaran & Bougie, 2020, s. 307).

Ved bruk av kvalitativ data er det også personen som har samlet inn dataene som bør analysere og tolke dem. Dette er fordi det er forskerens teorier, hypoteser og forståelse som er et viktig utgangspunkt for analysen. Kvalitative data må tolkes fordi de inngår i en større mengde informasjon. Å analysere innebærer at data deles opp i elementer, mens tolkning innebærer at en setter noe inn i en sammenheng (Johannessen et al., 2015, s. 161-162). Informantene fikk hver sin kode slik at de ikke kunne gjenkjennes av noen andre enn meg selv, og i dataorganiseringen fikk de også tildelt farger for at jeg enkelt skulle kunne finne fram til akkurat den dataen jeg ønsket. Min prosess vil være forklart grovt under.

#### 3.5.1. Transkribering

Intervjuene ble innspilt på diktafon og transkribert fortløpende i etterkant av intervjuene. Ved transkribering valgte jeg å fokusere på essensen i det som ble sagt. Store deler av samtalen ble transkribert ordrett, men ved halvsetninger som ikke førte noe til samtalen eller at de rett og slett var en tenkepause, valgte jeg å sløyfe disse. Det kan følgelig være tilfeller hvor halvsetninger har blitt sløyfet som inneholder vesentlig informasjon, men på transkriberingstidspunktet latet dette ikke til å være tilfelle.

#### 3.5.2. Organisering av data

Etter hvert som at intervjuene ble transkribert tok jeg for meg hvert enkelt spørsmål i intervjuguiden, samt andre spørsmål som ble lagt til underveis som kunne ha betydning for oppgavens problemstilling. Under hvert spørsmål samlet jeg ønsket data fra alle intervjuene i en ryddig oversikt slik at jeg kunne se essensen i svarene til hver av informantene. Ved å gjøre dette, kunne jeg raskt få oversikt over likhetstrekk og ikke minst ulikhetene mellom informantenes refleksjoner. Underveis i denne prosessen tok jeg også med meg sitater som jeg på starttidspunktet tenkte at kunne være nyttige å ha med i analysen. Jeg gikk tilbake til

transkriberingene underveis i dataanalysen for å være sikker på at jeg fikk med meg det jeg ønsket og det som var relevant for å belyse problemstillingen.

### 3.5.3. Tolkning av data

I etterkant av organiseringen av data begynte jeg tolkningen av det som var kom fram av informantene som deltok i studien. I kvalitativ forskning blir data tolket av mennesker, noe som kan føre til at jeg som menneske kan påvirke tolkningen. Tolkningen av data ble foretatt på forskjellige tidspunkter gjennom studien, dette fordi gjennomføringen av de første intervjuene foregikk tidligere enn de siste intervjuene, og tolkningen startet derfor så snart dataen fra disse intervjuene var organisert på en hensiktsmessig måte. Dette kan ha påvirket tolkningen av de senere intervjuene med at jeg hadde tidligere informanters meninger i bakhodet når de resterende intervjuene ble gjennomført, noe som kan ha påvirket måten jeg gjennomførte intervjuene.

### 3.5.4. Fremstilling av data

Det siste steget i dataanalysen ble å fremstille og analysere funnene fra studien. For å gjøre dette på en hensiktsmessig måte valgte jeg å benytte meg av tabeller og figurer for oversikt og sitater for utdyping av poengene som ble tatt opp av informantene. Til sist ble det trukket noen konklusjoner basert på datamaterialet fra denne studien, før jeg sammenlignet disse konklusjonene med konklusjoner og funn fra andre studier på området.

## 3.6. Studiens troverdighet

### 3.6.1. Validitet

Validitet er definert som studiens gyldighet og viser til hvor godt man klarer å måle det som ønskes og måles ved bruk av undersøkelsesdesignet (Gripsrud et al., 2011, s. 51). Andre trusler mot studiens validitet er påvirkning fra de som utfører undersøkelsene. Jeg kan påvirke respondentene med ledende spørsmål, noe som vil disse påvirke svarene til respondentene (Zikmund et al., 2013, s. 303). Derfor ble det viktig at jeg fokuserte på nøytrale spørsmål gjennom intervjuene som kunne unngå en påvirkning av respondentenes svar.

Validiteten refererer til graden av representativiteten av forskningsresultatene på de innsamlede dataene, og hvorvidt de kan generaliseres til andre kontekster (Sekaran & Bougie, 2020, s. 208). En av ulempene med kvalitative studier er at utvalget av respondenter er få og kan være skjeve, og gi en utvalgs- og klassifiseringsskjevhet, og dermed ikke være

representative for populasjonen. Dette er fordi jeg kun velger ut noen få respondenter for å i stedet gå i dybden på fenomenet framfor å velge mange enheter med et overfladisk syn (Jacobsen, 2011, s. 223).

Når det snakkes om validitet, er det viktig å ta i betraktning den interne gyldigheten, som går ut på om de resultatene en får ut fra undersøkelsene vil oppfattes som riktige eller uriktige. Dette kan blant annet testes på to måter, enten ved å snakke med de respondentene jeg har intervjuet og finne ut hvorvidt disse kjenner seg igjen i resultatene, eller ved å se til andre undersøkelser om hvorvidt de tidligere undersøkelsene og min undersøkelse er overførbare (Jacobsen, 2011, s. 214-215). For å teste den interne gyldigheten vil jeg i denne oppgaven gjennomgå andre undersøkelser og sammenligne disse med resultatene fra denne undersøkelsen i kapittel fem som omhandler drøfting.

Ved siden av den interne gyldigheten, har vi den eksterne gyldigheten som en må ta hensyn til. Den eksterne gyldigheten innebærer hvorvidt undersøkelsens funn kan generaliseres. Også generalisering kan gjøres på to måter; blant annet ved en statistisk generalisering som går ut på å overføre resultatene fra undersøkelsen til en større populasjon (Jacobsen, 2011, s. 222). En overføring av resultatene til en større populasjon blir ikke gjennomført i denne studien fordi den kun er av kvalitativ natur.

### 3.6.2. Reliabilitet

Reliabilitet viser til studiens pålitelighet og handler om hvor mye man kan stole på resultatene i undersøkelsen og at den ikke inneholder vesentlige feil (Gripsrud et al., 2011, s. 53). For å avgjøre hvorvidt resultatene av en undersøkelse er pålitelige, må det være mulig å teste resultatene ved å gjennomføre en lik undersøkelse som gir de samme resultatene. Resultatene må altså være konsistente (Zikmund et al., 2013, s. 301-302). Formålet med validitet er å unngå at man opplever systematiske feil. En systematisk feil kan være at det som er hensikten å måle i studien, ikke blir målt. Dette til tross for at resultatene fra like studier er like fra gang til gang. En komplementær faktor til systematiske feil er tilfeldige feil. Disse oppstår ved at respondenter misoppfatter et spørsmål og dermed svarer på feil grunnlag. Disse feilene må derfor være minst mulig for at en studie skal være reliabel (Gripsrud et al., 2011, s. 52-53).

En fallgrube som påvirker studiens reliabilitet, er hvorvidt informanten misforstår studien. En av styrkene til individuelle dybdeintervjuer er at en kan rette opp misforståelsene umiddelbart. Igjen vil reliabilitet i kvalitative undersøkelser differensiere fra reliabilitet i kvantitative undersøkelser. I de kvalitative undersøkelsene vil undersøkelsens reliabilitet avhenge av forskerens evne til å kategorisere og presentere funnene. Under analyseringen av

primærdata vil altså fokuset ligge på at kategoriseringen av respondentenes svar er veldefinerte (Sekaran & Bougie, 2020, s. 319).



## 4. Presentasjon og analyse av funn

Hovedpoenget med studien var å undersøke om det fantes kausale årsakssammenhenger mellom revisorskifter og faktorer gjennom revisjonen revisor kan påvirke. Videre ønsket jeg å se på hvorvidt størrelsen og kompleksiteten til selskapene hadde en innvirkning når selskapene skulle velge ny revisor. Essensen av disse funnene vil ha muligheten til å påpeke hvordan revisor kan beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter.

I dette kapitlet vil jeg presentere og analysere funnene gjort i denne studien. Første del vil inkludere en kort presentasjon av informantene og kompleksiteten av selskapet, størrelse på revisjonsselskapet de har byttet fra og til, før jeg går inn på de hovedfaktorene som studien avdekket for revisorskifte. Videre ser jeg på hvordan informantene valgte ny revisor og hvilke egenskaper som var viktige for dem ved valg av ny revisor. Deretter vil jeg se på hvordan revisjonsklientene ønsker å arbeide med revisor. Avslutningsvis vil jeg gi en oversikt over forskjellene mellom små og store revisjonsselskaper som pekte seg ut i denne studien, og se på hvorvidt forventningene revisjonsklientene har stilt til ny revisor har blitt oppfylt.

### 4.1. Informantene

For å holde informantene anonyme, men samtidig danne et bilde av hvem informantene er, valgte jeg å dele de inn i tre grupper og kategoriserte de deretter. Dette for å kunne enkelt se om det var store, mellomstore eller små selskap, som uttrykte hvilke meninger de hadde i forbindelse med revisorskifte. Grunnen til at jeg kategoriserer selskapene slik er for å finne ut om det er en sammenheng mellom revisorskifter og hvilken størrelse det er på revisjonsklientens selskap. Det var videre ønskelig å avdekke om kompleksiteten til selskapene er en faktor for revisorskifte.

De tre kategoriene som nevnt ovenfor valgte jeg å basere på hvem som er revisjonspliktig etter aksjelovens kapittel 7 og regnskapsloven § 1-6. Dermed ble selskaper med en årlig omsetning på under seks millioner, men likevel revisjonspliktige tilhørende kategorien LX. En årlig omsetning mellom 6 og 70 millioner plasserte selskapene i kategori MX. Selskaper med en årlig omsetning på over 70 millioner ble plassert i kategorien SX. X betegner tallet i rekkefølgen jeg tok kontakt med informantene i de forskjellige kategoriene for første gang og har ingen betydning for hvor store de forskjellige selskapene er. Oversikten inkluderer også informantene som måtte trekke seg i forkant av intervjuet.

	Skiftet fra x til y	Stillingstittel	Hovedgrunn til revisorskifte	Hvordan ble det gjennomført?
L1	Stort til lite	Daglig leder	Nye å forholde seg til årlig	Kjennskap
M1	Mellomstort til stort	Daglig leder	Pris	Anbud
M2	Stort til lite	Daglig leder	Pris	Anbefaling
M3	Stort til stort	Økonomisjef	Eierskifte	Kjennskap
M4	Stort til stort	Daglig leder		
M5	Stort til stort	Daglig leder	Samarbeidsproblemer	Kjennskap
S1	Stort til lite	Økonomisjef	Bransjekunnskap	Anbefaling
S2	Stort til stort	Økonomisjef	Ville ha nye innblikk	Anbud
S3	Ikke skiftet	Økonomisjef	Endre til IFRS/kompleksitet	-

Tabell 4-1 Om informantene

For personvernets del velger jeg å henvise til informantene kjønnsnøytralt ved å benytte blant annet «de», informanten, daglig leder/økonomisjef eller koden de har fått tildelt til venstre i tabellen.

#### 4.2. Hovedgrunnene til revisorskiftene

Avgjørelsen for å skifte revisor er en avgjørelse som bygger på forskjellige og sammensatte grunner. Det kan være ansatte i revisjonsklienten som uttrykker misnøye med samarbeidet med revisor til eierne av selskapet. De kan videre uttrykke misnøye med hvilken kompetanse revisor innehar, og om det er ønskelig å engasjere en revisor med høyere kompetanse for at revisjonsklienten kan få utbytte av denne. Tidligere forskning har pekt på at det ofte er medvirkende og sammensatte grunner til at revisorskifter gjennomføres. Dette til tross for at det ofte oppgis en hovedfaktor for å skifte revisor. Det er interessant å se om det finnes en kausal sammenheng mellom de forskjellige årsakene til dette, og revisors opptreden og utførelse av revisjonsoppdraget. For å knytte dette til problemstillingen: *Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?* Ser jeg på implikasjoner ved revisors opptreden ved utførelsen av revisjonsoppdraget. Dette vil kunne si noe om de kausale årsakssammenhengene til revisorskifte.

Gjennom studien dannet jeg meg en oppfattelse av hvilken selgertype innenfor revisjon, revisjonsklienten hadde et ønske om å ha, i forhold til hvilken selgertype tidligere revisor i praksis var. De tidligere revisorene var kunnskapsrike, men de evnet ikke å kommunisere denne kunnskapen til revisjonsklientene. En revisor opptrådte arrogant ovenfor revisjonsklienten og ble sett på som svært vanskelig å samarbeide med. På informanten ble

det oppfattet at revisor passet under selgertype (3) Hjelpere, som har et moderat nivå av profesjonell integritet og som følger den nøyaktige ordlyden i reglene.

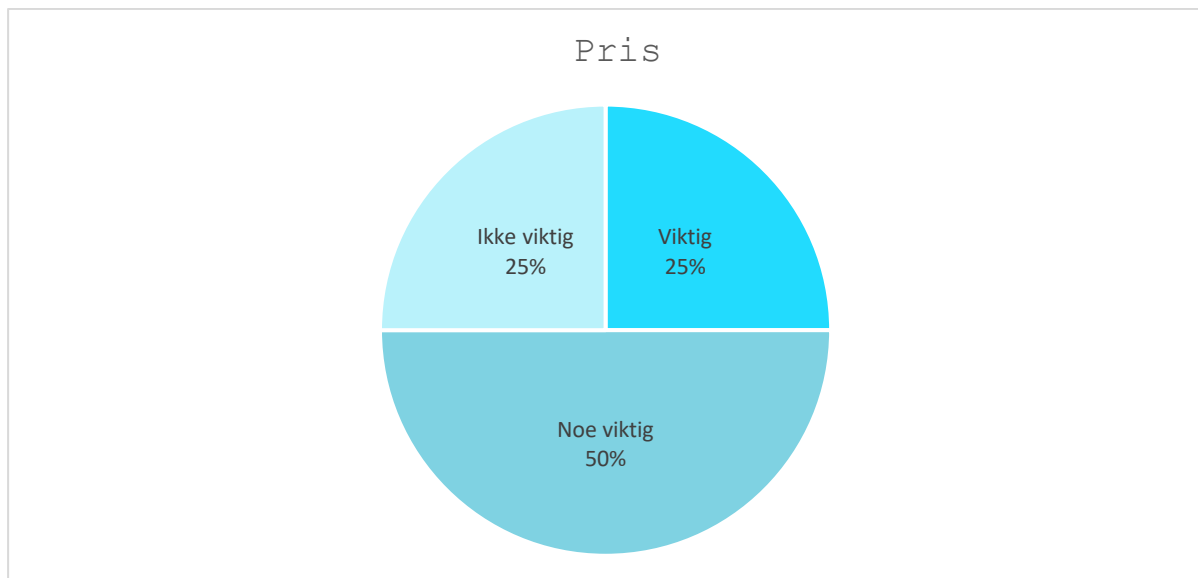
Samtlige revisjonsklienter har skiftet revisor til en som passer innenfor selgertype (2) I-trygge-hender-revisorer som har et høyt nivå av profesjonell integritet, og fungerer i tillegg som rådgiver for revisjonsklientene uten å kompromittere revisortittelen.

Studien avdekket tre hovedkategorier som er gjennomgående svar fra informantene som jeg blir gå i dybden på. Disse kategoriene er:

- Pris
- Kommunikasjon og personkjemi
- Teknisk kompetanse og bransjespesialisering

#### 4.2.1. Pris

Pris var den hovedfaktor som kom hyppigst som hovedårsak til revisorskifte fram fra informantene. Hele seks av åtte informanter oppga at de var opptatte av prisen på revisjonstjenestene. hvor kun to av åtte informanter ikke var opptatte av prisen på revisjonstjenestene.



Figur 4-1 Hvor viktig er pris for informantene?

I denne studien ser det ut til at informantene har en større terskel for å skifte revisor dersom prisen kan rettferdiggjøres med bakgrunn i andre faktorer. Eksempler som ofte gikk igjen, var valuta for pengene eller en god relasjon til revisor. Daglig leder i M1 sa at selskapet ble presset økonomisk, men de følte selv at de ikke hadde en god relasjon til tidligere revisor. M1

valgte derfor å stille spørsmål rundt pris til den tidligere revisoren sin og sier følgende: «*Når man står i et selskap hvor man er presset økonomisk, så spør man jo ofte om pris. Det gjorde jeg i dette tilfellet, og ble da møtt med en veldig arrogant holdning.*» Denne hendelsen førte til at daglig leder i M1 henvendte seg til styret, og ba om at de gjennomførte en prisforespørsel hos andre selskaper. Daglig leder fikk redegjort for styret at de betalte for mye for tjenestene fordi mente de betalte for mye i forhold til tjenesten de fikk. Styret agerte og igangsatte prosessen for å skifte revisor.

M2 sier at prisen på revisjonstjenestene ble svært høye over tid, fordi det tidligere revisjonsselskapet hadde en enorm detaljgrad og var unaturlig grundige. Informanten følte at de betalte for kostnader som «bare var funnet på» og følte dermed at de ble fakturert for kostnader som ikke var reelle. Daglig leder i M2 utdyper at det store revisjonsselskapet de hadde, fakturerte uten forvarsel og uten at dette var avtalt. De utførte for eksempel en tjeneste for daglig leder uten å informere hva prisen på denne tjenesten ville være, og hvorvidt dette ville føre til verdiskapning for M2. Det viste seg i ettertid at denne tjenesten ikke bidro verdiskapning for M2. Til dette sier daglig leder i M2: «*Det er greit at dem tar seg betalt, men da må jeg ha beskjed på forhånd.*» Dette førte til et tillitsbrudd mellom revisjonsklient og revisor, hvor denne hovedfaktoren hadde direkte innvirkning på at M2 foretok et revisorskifte.

For M3 og M5 er ikke størrelsen på revisjonshonoraret viktig, og det var dermed ikke prisen som var hovedgrunn til skifte av revisor. M5 legger til at de er svært opptatte av god kvalitet på revisjonen, og lar ikke prisen overstyre kvaliteten de får hos revisor. S1 nevnte pris som faktor, men det var ikke hovedårsaken for at de valgte å gjennomføre revisorskiftet. De påpeker likevel at det er viktig å kunne betale revisjonshonoraret, og at valuta for pengene er viktigere enn hva de betaler.

S2 oppgir pris som medvirkende faktor til skifte av revisor. Da de bestemte seg for å be om prisforespørsel fra de fem store revisjonsselskapene, hadde de enda ikke tatt stilling til en faktisk gjennomføring av revisorskifte. De valgte å be om prisforespørsel for å se om det de betalte for tjenestene til daværende revisor var dyrere enn strengt tatt nødvendig. Tidligere revisor var med i anbudsrunden, og S2 ønsket på ingen måte å ekskludere dem fordi samarbeidet hadde fungert bra gjennom årene. S2 sier:

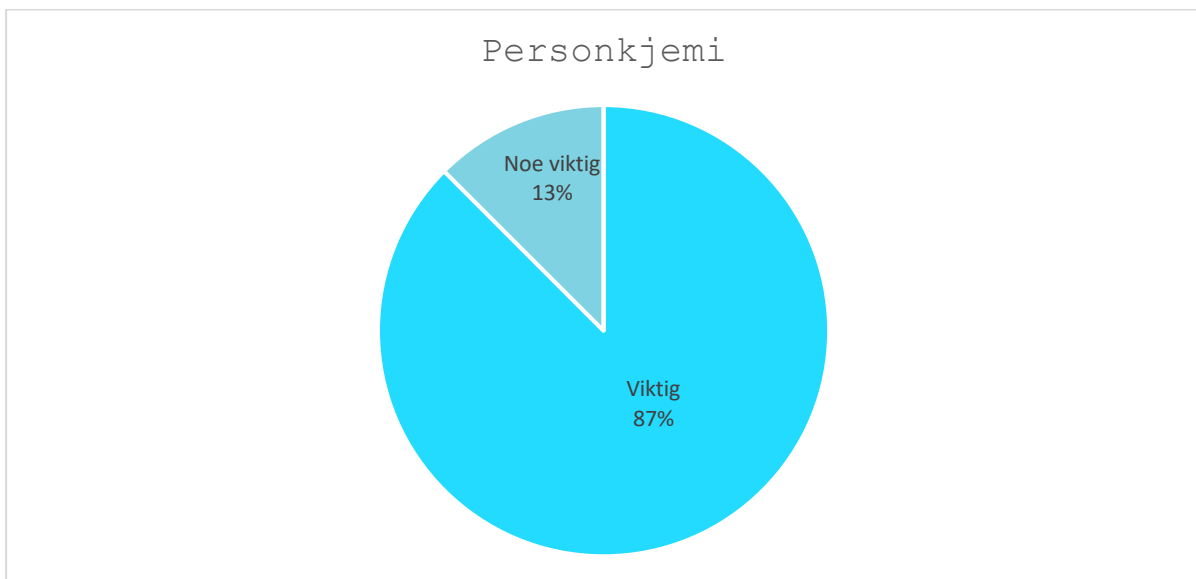
*Vi hadde tidligere revisor veldig lenge, vi tenkte at det er nyttig å kunne få nye [innspill] på ting. .... Vi syntes det var litt dyrt det vi betalte og ville teste ut om det*

*var dyrt i tillegg.*

Økonomisjefen i S3 sier at selskapet er tilbøyelig til å skifte revisor dersom de mottar et godt nok pristilbud på de samme tjenestene fra et annet revisjonsselskap.

#### 4.2.2. Kommunikasjon og personkjemi

Denne hovedfaktoren består av kommunikasjon og personkjemi, disse faktorene er plassert i samme kategori fordi kommunikasjon er en stor del av personkjemien i et arbeidsforhold. Videre vil kvaliteten på personkjemien påvirke kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsklient. Kommunikasjon og personkjemi vil påvirke revisjonsklientens kundetilfredshet og den opplevde verdien av revisjonen basert på at revisjonsklienten blant annet kan ta opp bekymringer i arbeidsforholdet. Samtlige informanter i studien så på personkjemi som en viktig eller en noe viktig faktor som førte til et skifte av revisor. Hele syv av åtte informanter påpekte at dette var en viktig faktor og medvirkende eller hovedårsak til bytte av revisor.



Figur 4-2 Hvor viktig er personkjemi for informantene?

L1 forteller at den største utfordringen deres, var at de hele tiden fikk nye personer å forholde seg til. Daglig leder i L1 anslo at i perioden 2013 til og med 2019 hadde de hele ni forskjellige revisorer. Dette ble naturlig nok vanskelig for selskapet å forholde seg til, fordi de ønsket en kontaktperson tilgjengelig for veiledning ved behov. Informanten sier videre at «Jeg var sikkert veldig uheldig». Noen av problemene med dette bunnet også i at det var snakk om at det årlig ble ansatt nyutdannede som ble plassert på oppdraget, revisorer som ble sykemeldte, i permisjon og lignende. Nyutdannede var ikke problemet i seg selv, men L1

syntes det var frustrerende at de nyutdannede hele tiden måtte sjekke opp spørsmål som ble stilt.

Fordi problemstillingene og spørsmålene L1 tok opp måtte sjekkes opp og gikk gjennom flere ledd falt essensen av spørsmålene bort og at det tok for lang tid før L1 fikk svar. Når de nyutdannede endelig fikk svar og kunne henvende seg til L1 igjen, var hensikten med svarene falt bort fordi L1 allerede hadde fått besvart spørsmålene av det som er nåværende revisor. Det var dette som gjorde L1 tilbøyelig til å skifte revisor, fordi L1 fikk svar fra en annen revisor enn dem som på tidspunktet var deres revisor. Problematikken er gjenspeilet i at selskapet er lite av natur og at de er avhengige av god kommunikasjon og personkjemii for at samarbeidet skal fungere godt. Derfor ønsket ikke L1 å benytte seg av et stort revisjonsselskap hvor L1 måtte vente på svar over lengre tid, og valgte derfor å skifte revisor.

Daglig leder i M1 sier at ledelsen og de ansatte i selskapet følte seg mistenkeliggjort underveis i revisjonen. I forkant av den tidligere revisoren, hadde M1 en partner i samme revisjonsselskap. Når denne partneren pensjonerte seg, fikk de tildelt ny revisor i det samme revisjonsselskapet. Partneren som pensjonerte seg, hadde revisjonsklienten hatt en god personkjemii med og de samarbeidet bra. Når samarbeidet mellom den nye partneren og M1 startet, følte daglig leder at disse to revisorene var veldig forskjellige og arbeidet på svært forskjellige måter. Informanten beskrev den nye partneren som oppegående og svært sterk faglig, men de følte at revisor mistenkeliggjorde M1 for regnskapsmanipulasjon etter tidligere erfaringer hos andre revisjonsklienter. Dette tyder på at revisors personlige karakteristikk har påvirkning på revisjonsklientens kundetilfredshet.

Videre forteller daglig leder i M1 at en av medarbeiderne i selskapet hadde kommet til ledelsen etter en kontroll på varelageret og sa følgende: «*Jeg aner ikke hva som står i den revisjonsrapporten, men [revisormedarbeideren] spurte meg ut som at jeg var en kjeltring.*» Dette, kombinert med at informanten ikke følte at de kunne ta kontakt med revisor for å stille spørsmål uten å føle seg mistenkeliggjort, gjorde at balansen etter hvert falt skjevt ut. Den dårlige kjemien og den manglende gjensidige tilliten mellom revisor og revisjonsklient framskyndte revisorskiftet.

Daglig leder i M2 opplevde at revisjonsselskapet ikke kommuniserte de forskjellige kostnadene godt nok og at de ble for «pirkete» uten å informere M2. Kommunikasjonen var derfor ikke bra nok mellom partene, og det oppstod dermed en kommunikasjonssvikt og et

tillitsbrudd. M2 presiserer: «*Jeg følte ikke at det var tillit før, jeg følte at den gamle revisoren var på jakt, der du var litt redd for å gjøre feil*». Dette opplevdes som usikkert for revisjonsklienten, og dette i sammenheng med den endelige prisen på revisjonstjenestene førte til at M2 gjennomførte et revisorskifte.

M3 valgte å endre revisor på bakgrunn av eierskifte der de kjøpte firmaet som er kontaktet i denne sammenhengen. Eierne av selskapet fikk mye rettleiding i forbindelse med eierskiftet og hadde allerede kjennskap til den nye revisoren. Her var relasjonen med den nye revisoren den klart tydeligste grunnen til at de valgte å skifte revisor. De understreker at det ikke var noe galt med revisoren som allerede var tilknyttet selskapet, men at denne revisoren ikke hadde påvirket avgjørelsen i noen grad. Dette fordi valget ble tatt allerede i prosessen med oppkjøpet og uten at de nye eierne knyttet kjennskap med den tidligere revisoren.

Daglig leder i M5 opplevde å bli overkjørt av revisor og at de ikke ble involvert i prosessen fra revisors side: «*De var litt hovne, litt høye på seg selv og mente at de var så dyktig.*» Kommunikasjonsproblemet har dominert dialogen fra starten, og er hovedårsaken til et gjensidig dårlig samarbeid. Tidligere revisor valgte å ha dialog med styreleder fremfor daglig leder, og avsluttet blant annet regnskapet før daglig leder var gjort kjent med saken. «*Det ble enveiskommunikasjon til slutt, jeg måtte bare høre på hva [revisoren] sa. Jeg likte ikke den måten å jobbe på.*» Videre uttrykte informanten at det skal være et samarbeid mellom revisor og revisjonsklient, og at revisor skal kunne kommunisere og uttrykke eventuelle bekymringer løpende. Daglig leder i M5 understreker at situasjonen med tidligere revisor opplevdes som ekstremt uprofesjonelt, og hovedårsak for revisorskifte.

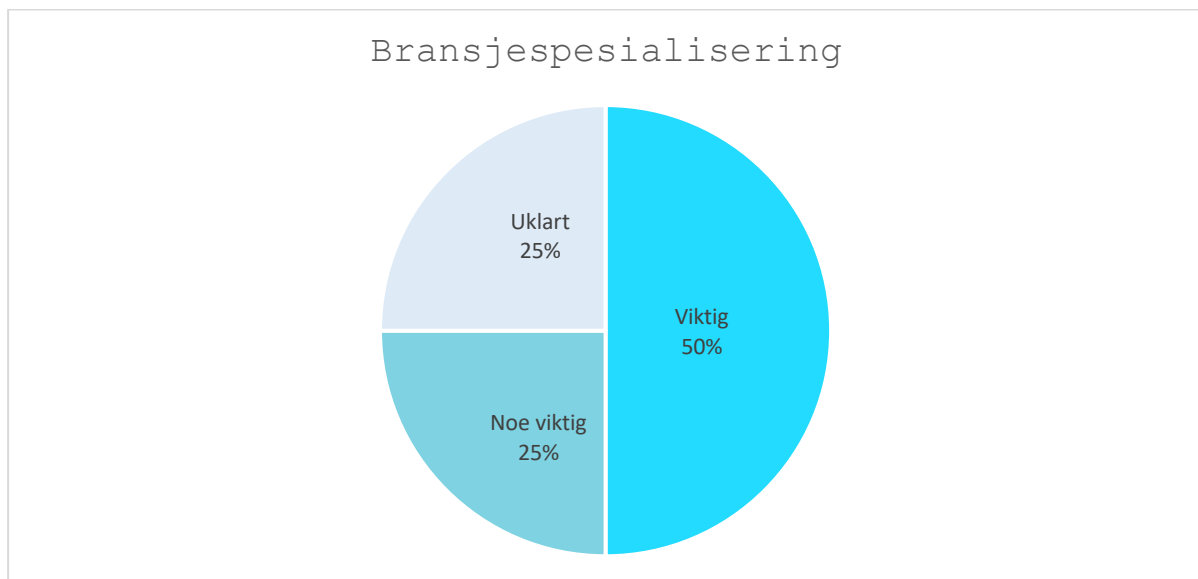
S2 uttrykker ikke direkte misnøye med kommunikasjonen med den tidligere revisoren, men er tydelig på at dette er en viktig faktor i forholdet. Videre var det noen faktorer av mindre karakter som opplevdes som noe frustrerende for revisjonsklienten. Da jeg stilte spørsmål i forhold til hva som skulle vært en utløsende faktor for et senere skifte, kom ordet «*serviceminded*» opp. S2 påpeker at terskelen for revisorskifte kun blir reell dersom nåværende revisor motarbeider ledelsen, ikke leverer tjenestene, kvalitet eller overholder frister.

S3 er en del av en organisasjon i høyt tempo, skiftende omgivelser og et ønske om å være effektive. Dette henger sammen med utvikling av de eksisterende selskapene, eller når det

skal gjøres vurderinger i forhold til oppkjøp og fusjoner: «Vi må ha de til at de må kunne snu seg rundt å være klare, være med i det løpet vi kjører for vi har av og til et ganske heftig tempo på det vi gjør.» Derfor er forventningene til revisor at de skal kunne være effektive, være tilgjengelige og beslutningsdyktige tilsvarende tempoet til S3. For å få dette til, er det nødvendig at revisor og revisjonsklient kommuniserer utmerket slik at de forventningene som er stilt, blir oppfylt. Det påpekes at terskelen for revisorskifte er høy.

#### 4.2.3. Teknisk kompetanse og bransjespesialisering

Teknisk kompetanse og bransjespesialisering er et høyt verdsatt gode i revisjonsbransjen. Informantene har i stor grad uttrykt etterspørsel på denne hovedfaktoren. I noen tilfeller har informantene foretatt revisorskifte grunnet manglende teknisk kompetanse og bransjespesialisering. Dette fordi de ikke har hatt muligheten til å få råd spesifikt knyttet til utvikling fordi revisor ikke har hatt god nok kunnskap om bransjen. Fire av åtte informanter uttrykte at dette var en viktig egenskap.



Figur 4-3 Hvor viktig er bransjekompetanse for informantene?

M1 oppgir at revisors tekniske kompetanse og bransjespesialisering ikke er hovedgrunnen til revisorskifte, men var definitivt en medvirkende årsak. Videre poengterer M1 at tidligere revisor ikke hadde nok teknisk kompetanse og bransjespesialisering knyttet opp mot sin drift, og opplevde at de ikke fikk noen verdi utav kompetansen til revisor. For M2 og L1 var ikke bransjekompetanse en del av grunnen til revisorskiftet.

Økonomisjefen i S1 oppgir at revisorskiftet i all hovedsak omhandlet manglende bransjeforståelse, til tross for et godt og årelangt forhold til revisor. De ønsket i tillegg å få inn



en revisor som var mer lokal i forhold til lokasjonene til selskapet og deres datterselskaper, og den operasjonelle driften deres som en helhet. Den tidligere revisoren er tilknyttet et av de fem store revisjonsselskapene, og det ble vanskelig å tilpasse seg til bransjen og S1. De opplevde ny revisor som mer verdifull på grunn av dens tekniske kompetanse og bransjespesialisering.

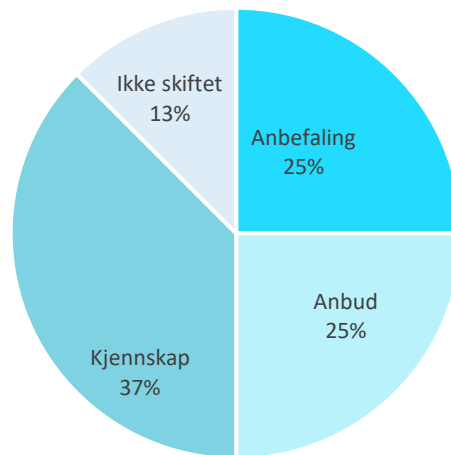
For S2 var hovedårsaken til revisorskifte manglende teknisk kompetanse og bransjespesialisering. Tidligere revisor var svært tilpasningsdyktig for deres organisasjonsstruktur og drift, og det var viktig for S2 at ny revisor i tillegg kunne inneha denne styrken. Tilpasningsdyktigheten og bransjespesialiseringen er to viktige ledd i revisors tilbakemeldinger for nye spill og endringspotensialer, omstillinger og effektivisering. Informanten sier videre at tidligere revisor ikke satt med god nok bransjekompetanse. S2 understreket viktigheten av bransjespesialisering knyttet til tilpasningsdyktighet, nye øyne og nye innspill en revisor med bransjekompetanse kan tilføre bedriften, noe en revisor uten bransjekompetansen ikke vil kunne gjøre.

S3, som ikke har skiftet revisor de siste årene, har nå en revisor som er spesialist på bransjen de opererer i. Det er spesifikt på grunn av bransjekompetansen til revisor, og der samarbeidet med revisor er viktigere enn hvilket revisjonsselskap revisoren tilhører. Terskelen for å utføre et revisorskifte ligger til konsernets kompleksitet, dersom kompleksiteten og konsernet ekspanderer, vil de trenge en ny revisor med høyere teknisk kompetanse og bransjespesialisering. En annen årsak informanten nevner er selskapets vurdering av overgang fra regnskapsføring etter norske regnskapsstandarder til IFRS. Etersom nåværende revisor ikke er god på dette, kan dette være en eventuell medvirkende faktor til revisorskifte.

#### 4.3. Hvordan valgte selskapene ny revisor?

For å finne ut hvorfor revisjonsklienter ønsker å skifte revisor er det også viktig hvordan selskapene velger en eventuelt ny revisor. Studien har avdekket tre ulike måter å velge ny revisor på:

## Hvordan valgte selskapene ny revisor?



Figur 4-4 Hvordan valgte selskapene i studien ny revisor?

Av mine informanter er det to stykker, M1 og S2, som valgte ny revisor gjennom en *anbudsrunde*. Begge var nøye med å sjekke referanser fra eget nettverk og andre selskaper revisorene reviderte ved valg av revisorene i anbudsrunden. L1, M3 og M5 *kjente til revisor* fra før og hadde arbeidet tidligere med dem. M2 og S1 engasjerte revisor basert på *anbefalinger*.

M1 var et av selskapene som valgte å benytte seg av anbudsrunde, hvor også det tidligere revisjonsselskapet hadde anledning til å komme med tilbud. Her var hovedfokuset å finne ut om den tidligere revisoren var konkurransedyktig på pris, og hva de kunne tilby i forhold til de andre partene i anbudsrunden. Daglig leder i M1 forkastet det rimeligste tilbudet, og presenterte de to andre tilbudene til styret for valg av ny revisor. S2 valgte også å velge ny revisor basert på en anbudsrunde, og gikk ifølge dem selv ganske grundig til verks. Når de hadde skalert alternativene fra de fem store til tre potensielle revisjonsselskaper, og sjekket revisjonsselskapets referanser og nettverk knyttet til erfaring med de tre potensielle selskapene. Referansesjekken seg ikke til revisjonsselskapet og partner, men inkluderte de individuelle teammedlemmene og deres arbeidsprestasjoner. Videre gjennomførte de en caseoppgave for å kunne se hvor praktiske revisjonsselskapene var i arbeidet sitt. Valget ble tatt på grunnlag av personkjemi og magefølelse. Dette begrunnes med at uavhengig av hvordan revisor fremstiller seg og sitt selskap i anbudsrunden, kan det oppstå situasjoner hvor revisjonsklienten ikke opplever revisor som lovet i tilbudet.

L1, M3 og M5 skiftet revisor basert på kjennskap til de nåværende revisorene. Ved å skifte revisor basert på kjennskap har revisjonsklientene i flere tilfeller arbeidet sammen med vedkommende tidligere, eller kjenner godt til deres arbeid. Dette gir en forutsigbarhet for revisjonsklientene når ny revisor gjennomfører revisjonen. Ved å velge en revisor revisjonsklienten allerede kjenner til, kan dette øke revisjonsklientens oppfattede verdi av revisjonen ved at de allerede vet hvor kompetent og hvilke styrker og begrensninger revisor innehar.

Daglig leder i L1 er en autorisert regnskapsfører. Vedkommende jobber med flere mindre firmaer som fra år til år både oppfyller og ikke oppfyller kravene til revisjonsplikt. L1 valgte ny revisor basert på kjennskap til nåværende revisor gjennom sine kunder, og hadde dermed arbeidet med dem på forhånd før de valgte å skifte til dem. Daglig leder i M5 tok uoppfordret kontakt med den nåværende revisor. Informanten stilte spørsmål om revisoren ønsket å ha M5 som revisjonsklient, etter at de hadde arbeidet sammen tidligere i et annet selskap. Daglig leder presenterte revisor til styret, og argumenterte for et revisorskifte. Videre kunne daglig leder fortelle gjennom tidligere erfaringer at samarbeid og kommunikasjon fungerte optimalt.

Å endre revisor basert på anbefalinger er en kjent taktikk i revisjonsbransjen. M2 og S1 har valgt å skifte revisor på bakgrunn i anbefalinger. Daglig leder i M2 valgte å stole på anbefalingen til sin nye regnskapsfører da de valgte ny revisor. S1 valgte også å stole på anbefalinger fra sitt nettverk, og utdyper at disse anbefalingene er viktige når et revisjonspliktig selskap endrer revisor. Erfaringene fra nettverket er høyt verdsatte når revisjonsklienten skifter revisor fordi de stammer fra personer man har tillit til. Videre forteller informanten at ved et godt forhold til revisor, er det naturlig for en revisjonsklient å følge revisor dersom revisor skifter revisjonsselskap. Det er sammensatte årsakssammenhenger som ligger til grunnlag for dette valget, blant annet bransjekompetanse, personkjemi og godt samarbeid.

#### 4.4. Hvilke egenskaper var viktigst for selskapene når de valgte revisor?

Egenskapene til revisor er viktig å kartlegge, fordi manglende egenskaper som revisjonsklienten etterspør, er grunnen til revisorskifter. Tabellen under viser de seks viktigste egenskapene hos revisor basert på informasjon fra informantene i denne studien.

<b>Revisors viktigste egenskaper for informantene</b>
God faglig kompetanse og bransjekompetanse.
Tilpasningsdyktig i forhold til revisjonsklientens behov.
God til å kommunisere med revisjonsklienten.
En god rådgiver som kan se utviklingspotensialer.
God og tillitsskapende relasjon mellom revisor og revisjonsklient.
Stiller kritiske spørsmål der det trengs uten å mistenkeliggjøre revisjonsklienten.

Tabell 4-2 Revisors viktigste egenskaper for informantene

Intervjuguiden inneholdt spørsmål om hvilke egenskaper som informantene anså som viktigst hos sin revisor. I tabellen over, er det et knippe tilbakemeldinger som gikk igjen hos flere av informantene. Det er tatt høyde for at revisor tilfredsstillt kravene til å kalle seg revisor etter revisorloven (2020). Dette er minstekravet til en god revisor. I tillegg kommer revisors personlige egenskaper som forskjellige revisjonsklienter vil vektlegge i ulik grad

M1, M2, M5, S1, S2 og S3 er svært opptatte av at revisor skal ha god bransjeforståelse og forstå de individuelle revisjonsklientene sine. Dette er en viktig egenskap, fordi dette er en av hovedfaktorene informantene har oppgitt som hovedårsak<sup>7</sup> til revisorskifte. Bransjeforståelse er en nøkkelkapabilitet for å kunne tilpasse seg revisjonsklienten på en hensiktsmessig måte.

Å være tilpasningsdyktig i forhold til revisjonsklientenes behov er en annen nøkkelegenskap sterkt knyttet opp mot bransjekompetanse, og er viktige for M1, M2, S1 og S2.

Tilpasningsdyktighet er viser revisors evne til å kunne tilpasse tjenestene for revisjonsklientene slik at de opplever en økt verdi av revisjonen. Ved å tilpasse seg revisjonsklientens rutiner vil dette øke kvaliteten på samarbeidet, og det øker også kundetilfredsheten til klienten. I det tilfelle at revisor ikke er tilpasningsdyktig, vil kundetilfredsheten til revisjonsklienten gå ned og øke tilbøyeligheten for å skifte revisor.

Samtlige informanter var enige i at revisor måtte oppfattes profesjonell og kompetent, men også utøve god service og god kommunikasjon. God og åpen kommunikasjon ble spesifikt etterspurt av M1, M2, M5 og S2. Dette er en høyt verdsatt egenskap som var en av hovedårsakene til at noen av informantene skiftet revisor fordi de selv ikke følte at dette var godt nok. Daglig leder i M1 sier: «*En god revisor er god på serviceoppfølging.*» Og påpeker

<sup>7</sup> Se kapittel 4.2. Hovedgrunnene til revisorskifte.

også at revisor er et kontrollorgan som skal oppfylle de krav til kompetanse som stilles i revisorloven for at vedkommende kan kalle seg revisor. Videre er daglig leder i M5 tydelig på at det er kvaliteten og profesjonaliteten til revisor som betyr mest. Økonomisjef i S2 påpeker at revisor skal være god til å kommunisere med revisjonsklientene sine for å unngå at det oppstår misforståelser, noe de resterende informantene er enige i.

En annen viktig egenskap revisjonsklientene er revisors rolle som en rådgiver. Alle informantene poengterer at revisor skal fungere både som revisor og som en rådgiver som kan se utviklingspotensialer for deres drift. De ser etter denne egenskapen fordi de ønsker at revisor kan bidra til at driften deres kan utvikles positivt, og at de dermed opplever vekst i selskapet. Daglig leder i L1 sier at den perfekte revisoren kan bidra som rådgiver i tillegg til å være et kontrollorgan. Samtidig oppleves det som essensielt at revisjonsklientene kan spørre rådgiver om andre utviklingspotensialer og andre spørsmål knyttet til effektivisering av deres drift. I tillegg til å se utviklingspotensialer, er noen informanter klare på at revisor er kompetent nok til å oppdatere sine klienter på relevante nyheter og endringer. Økonomisjefen i S2 og S3 ønsker spesifikke tilbakemeldinger på deres systemer og hvordan de kan videreutvikle disse. Når revisor opptrer som selskapers rådgiver i tillegg til deres revisor, øker verdiskapningen i selskapet og vil øke revisjonsklientens syn på verdi.

En god og tillitsskapende relasjon mellom revisor og revisjonsklient er en viktig egenskap for alle informanter i studien. Dette henger sammen med gjensidig god kommunikasjon, personkjerne og samarbeid, og profesjonalitet. Dette er viktige elementer som sammen skal gi en gjensidig tillit mellom revisor og klient. Samtidig skal ikke tilliten være for blendende. Informantene er tydelige på at det skal utøves kvalitet i arbeidet, profesjonalitet og at tillit ikke skal være til hinder for revisors kritiske og objektive arbeid.

En siste viktig egenskap informantene stiller til revisor er kritisk arbeid uten å mistenkeliggjøre revisjonsklienten. Spesielt M1, M2 og M5 påpeker denne egenskapen. M1 og M2 påpeker videre at revisor skal være et kontrollorgan, men at de ikke skal føle seg mistenkeliggjort. M5 understreker i tillegg at revisor skal stille vanskelige, kritiske og ubehagelige spørsmål, for å utføre sin plikt som revisor. Det finnes riktignok en balansegang mellom tillit, kritisk og objektivt arbeid, slik at revisjonsklienter ikke unødvendig mistenkeliggjøres. Dette krever god og åpen kommunikasjon og gjensidig respekt.

#### 4.4.1. Nærmere om hvilke egenskaper hos mulig ny revisor selskapene så etter

I avsnittet ovenfor har jeg presentert en gjennomgang av de viktigste egenskapene selskapene verdsatte ved valg av ny revisor. Videre vil jeg gå detaljert i dybden på egenskapene, i tillegg til revisors lokasjon som var utslagsgivende.

##### 4.4.1.1. Kommunikasjon og personkjemi

Revisjonsklientenes kundetilfredshet påvirkes direkte av hvordan revisor og revisjonsklient samarbeider. Etter anbudsrunder daglig leder i M1 foretok, ble egenskapene til de to gjenstående revisorene sentrale. Leveranse kvalitet og oppfølging som ble presentert som svært viktige punkter. Etter gjennomgang av tilbudene, gransket de hvordan revisor setter seg inn i M1s bransje, tidligere erfaringer og referanser hos andre kunder og løpende oppfølging gjennom anbudsrunder: *«I anbudsrunder så jeg at det var noen som var flinkere å følge opp per telefon og mail.»* Dette ble viktig for M1 å fokusere på, fordi denne prosessen dannet et helhetlig bilde av hvordan de forskjellige revisorene opererte og samhandlet med revisjonsklienten. Revisjonsklienten var svært nøye på dette punktet fordi de ønsket en høyere kundetilfredshet tilknyttet revisjonen, som bidrar til de over tid kan beholde ny revisor og unngå et senere revisorskifte. Dette fokuset er en del av selskapets verdiskapelse etter foretatt bytte av revisor, og er en av hovedfaktorene som i utgangspunktet førte til revisorskifte.

Andre aspekter av anbudsrunder selskapet fokuserte på, var referanser fra andre revisjonsklienter: *«Det handler jo også om hvordan rykte du har på byen.»* M1 påpeker ved dette at ved valg av ny revisor er referansesjekk og kundetilfredshet hos nåværende og tidligere klienter en viktig og stor del av beslutningen ved engasjering av ny revisor. Videre skaper positive referanser tillit til ny revisor. I tillegg er personkjemi, kommunikasjon og fremtidig samarbeid et viktig ledd i avgjørelsen.

Når jeg spør M1 om hvilke prioriteringer og eventuelle kompromisser som ble foretatt i anbudsprosessen, sier informanten: *«Jeg fjernet det billigste tilbudet, for oss var det ikke slik at den billigste prisen var den viktigste.»* Dette tyder på at revisjonsklienter er tilbøyelige til å betale en høyere pris enn det billigste på markedet, dersom revisjonsselskapet kan rettferdiggjøre prisen gjennom etterspurte egenskaper og kvaliteten på revisors leveranse kvalitet. Spesielt servicen revisor yter gjennom revisjonen, var egenskapen som var høyest verdsatt.

Informanten uttrykker at en åpen kommunikasjonslinje mellom revisjonsklienten og revisor er praktisk og nødvendig, for å bryte barrierer og skape tillit. M1's daglige leder og revisor ringer jevnlig og oppdaterer hverandre på selskapets utvikling. Daglig leder i M1

holder revisor oppdatert på operasjonell drift og regnskapstall, noe som er verdifullt fordi det gir revisor muligheten til å bli kjent med selskapet. M1's revisor ringer også jevnlig for å kartlegge selskapets situasjon. Løpende oppdatering og informasjon, endringer, behov og utfordringer gir revisor et solid grunnlag for å tilfredsstille egenskapene og hovedfaktorene M1 som revisjonsklient verdsetter. Det er viktig at revisor svarer på disse behovene M1 har i forbindelse med personkjemi og kommunikasjon, spesielt fordi disse to egenskapene er selskapets hovedfaktorer. Dette er et viktig ledd for nåværende revisor for å beholde og vedlikeholde kundeforholdet ovenfor revisjonsklienten for å unngå et nytt potensielt revisorskifte.

M2 hadde en litt annen prosess ved revisorskifte, fordi de fikk anbefalt revisor fra regnskapsføreren de skiftet til. De hadde høyere tillit til regnskapsføreren anbefaling og at de anslo at de kom til å få en høyere oppfattet verdi av revisjonen ved å lytte til denne. Det var viktig for dem at prisen på revisjonshonoraret gikk ned, at alt ble tydeligere og enklere, og at samarbeidet mellom revisor, regnskapsfører og revisjonsklient ble bedre, og utdyper:

*Det jeg også ser, er at det er viktig at regnskapsfører og revisor prater sammen, at de har samme kommunikasjon. Det blir jo som et par som skal forstå hverandre, og det samme skal regnskap og bedrift gjøre. Så det er viktig at de tre faktorene der henger sammen.*

Daglig leder i M2 påpeker med dette at god kommunikasjon og oppfølging er høyt verdsette egenskaper for å sikre god samhandling med revisor. Dette gir revisjonsklienten en økt kundetilfredshet, og en høyere oppfattet verdi av revisjonen. God kommunikasjon er ikke nødvendigvis løpende kontakt med revisor, men at det er vesentlig viktigere for dem at revisor, regnskapsfører og daglig leder snakker samme språk:

*Det trenger ikke å være mye kommunikasjon. Det jeg ser er viktig som jeg nå føler med denne revisoren er at vi snakker samme språk. Jeg trenger faktisk ikke så mye kontakt med revisor fordi jeg får veldig fin oppdatering hele tiden fra dem.*

Videre sier M2 at de føler at nåværende revisor har tillit til selskapet deres, noe de ikke følte at de hadde fra den forrige revisoren.

De viktigste elementene av kommunikasjon og personkjemi M5 etterlyser, er at revisor skal være ærlig og direkte: «en som tør å ta tak også i de vanskelige situasjonene med ... nummererte brev og faktisk beskrive det som de avdekker i et regnskap.» Dette trekkes særlig frem, fordi informanten ikke ønsker at revisor skal velge å fraskrive seg ansvaret. Videre

poengterer daglig leder at det også skal være oppbygd et tillitsforhold mellom partene, med mulighet for god dialog begge veier.

M5 påpeker i tillegg at dersom revisjonsklienter ønsker hjelp til oppgaver som faller utenfor revisors område, at kommunikasjonen skal være god nok til å forhandle enighet om hvordan dette løses. Også oppgaver som potensielt kan være en trussel mot revisors uavhengighet og objektivitet, at revisor har profesjonell integritet til å si nei til å ta på seg oppgaven. Det er i utgangspunktet ikke revisors oppgave å måle kundetilfredshet på uavhengighet og objektivitet, men når revisjonsklienten legger merke til dette som et utstrakt problem påvirkes kundetilfredsheten. Derfor er det viktig at det er god nok kommunikasjon og dialog til at revisor skal kunne plukke opp revisjonsklientens problemstillinger av denne art dersom dette skulle bli aktuelt.

S1 peker på kommunikasjon som en svært viktig egenskap hos revisor. Den revisoren S1 har nå er ifølge økonomisjefen behagelig å samarbeide med. Når revisoren selv ikke føler at vedkommende behersker en oppgave, settes S1 i kontakt med en annen revisor i revisjonsselskapet som behersker området bedre: *«Revisoren [vi har nå] føler for eksempel at [vedkommende] ikke behersker IT og data så veldig sterkt, så da geleider [revisor] meg videre til en annen person når det kommer til dataverktøyene for å gjøre årsoppgjøret.»* Informanten opplever økt tillit ovenfor revisor når kommunikasjonen er åpen begge veier, og ser på det som positivt at revisor er ærlig om egne begrensninger. S1 opplever en økt oppfattet verdi av tjenesten når de blir satt i kontakt med en revisor med høyere faglig kompetanse på området.

Informanten ønsker at revisor tar initiativ til en uformell prat med ledelsen om selskapet og deres operasjonelle drift. Økonomisjefen i S1 ønsker at revisor skal bli kjent med ledelsen og de ansatte i selskapet for å bli kjent med deres arbeidskultur, noe som kan påvirke revisors oppfatning av risiko for regnskapsmanipulering. Her er det viktig at revisor fremstår som en avslappet rådgiver for å øke verdiskapning hos sin klient og for å bygge tillit, og at personkjemi av en uformell karakter er viktig for revisjonsklienten. Det er derimot viktig at revisor ikke inntar en for uformell karakter, og neglisjerer sin uavhengighet og objektivitet, slik beskrevet i selgertype (4) som innehar en for høy tillit til sin revisjonsklient.

Økonomisjef i S2 anerkjenner personkjemi som en svært viktig egenskap hos ny revisor. Etter anbudsrunden besluttet de valg av revisor på magefølelse. Videre påpeker de at det er viktig åpen kommunikasjonslinje mellom revisor og revisjonsklient, og at begge parter kan



kommunisere på en tydelig og forståelig måte. Dette utdyper økonomisjefen i S2 med: «*At det er åpent å stille spørsmål og åpen kommunikasjon, lett å stille spørsmål ..., praktiske tilbakemeldinger og ikke et sånt rent teoretisk svar.*» Ved å få praktiske tilbakemeldinger på problemstillinger av revisor, øker dette kundetilfredsheten til S2. Å evne og kommunisere med revisjonsklienten på et forståelig språk som retter seg mot den praktiske problemløsningen, kan dette bidra til å beholde revisjonsklienten over tid.

#### 4.4.1.2. Revisors kompetanse

Det er fastsatte krav til revisors uavhengighet og objektivitet, kritisk arbeid i tillegg til en nedfelt lovtekst om hvordan revisor skal opptre<sup>8</sup>. Revisors rolle er å være allmennhetens tillitsperson, og skal gjennom sitt arbeid skape tillit til regnskapsinformasjonen fra selskapet til regnskapsbrukerne. Det stilles videre krav til revisors kompetanse ved at revisor skal ha fullført mastergrad innenfor revisjon og gjennomføre etterutdanning i tråd med de kravene som stilles i revisorloven, for å kunne bli statsautorisert. Dette gjenspeiler ikke nødvendigvis revisors kompetanse, forståelsen av de ulike bransjene, tekniske ferdigheter og revisors opptreden. EPSI-rating og revisjonbarometeret viser til at det er høy kundetilfredshet i revisjonsbransjen. Likevel, foretas det bytter av revisor. Ulik oppfatning av revisors kompetanse, og at dette er en sammensatt faktor viser til at revisjonsklienten verdsetter dette forskjellig. Revisor kan være svært kompetent på et område, og svakere faglig stilt på et annet, men fortsatt være en ypperlig revisor for den aktuelle revisjonsklienten.

Daglig leder i L1 mener at lang erfaring påvirker revisorskompetanse og løsningsorientering. Tidligere revisor var preget av at de nyutdannede var ustrukturerte, hadde manglende erfaring, som hadde et enormt utslag på problemløsning for selskapet. Lang erfaring og at revisor var løsningsorientert, var egenskaper L1 så etter hos ny revisor. Revisors kompetanse består ikke nødvendigvis kun av faglig kompetanse, men også erfaring og praktisk problemløsning.

M1 og M2 er begge tydelige på at det er ønskelig at revisor inntar rollen som kontrollperson og rettleidende, som stilles disponibel for veiledning eller utbedringsforslag etter behov. M1 påpeker at det er viktig at revisor innehar en viss bransjekompetanse, og kan se utviklingspotensialer fra et eksternt perspektiv. M2 mener at det er essensielt at revisor forstår seg på bransjen de opererer i, og påpeker at evnen til å sette seg inn i revisjonsklientens drift

---

<sup>8</sup> Lov om revisjon og revisorer (2020).

er svært viktig. Videre sier daglig leder i M2 at fordi forskjellene på bransjene er betydelig, er det særdeles viktig hvordan revisor bør revidere de forskjellige typene klienter og presiserer:

*Jeg vil jo at varelageret mitt skal være riktig, er det verdsatt en million for høyt så må jeg jo betale skatt på det. .... For meg er det viktig å ha en indikasjon på: Hvordan går firmaet? Er det sunt? Er det nedgang?*

Et eksempel M2 dro frem, var at de vurderte å ta varetellingen på nytt fordi de opplevde lagerverdien for regnskapsåret 2020 mistenkelig høy og trodde det forelå en feiltelling. Etter en samtale med revisor ble det oppklart hvorfor lagerverdien var så høy, og de sparte personalkostnader på å ikke foreta varetellingen på nytt. Selskapet handler varer i utenlandsk valuta, og årsaken til den høye lagerverdien var knyttet til at kronkursen falt under koronapandemien. Dermed satte selskapet opp prisene på varene for å kompensere valutatapet. Når kronkursen steg igjen, satt de ikke ned prisen på varene. Dette gjorde at verdien på varelageret virket unormalt høy.

Ved å inneha bransjekompetanse vil revisor være gjort kjent med sesongvariasjonene i bransjen. Dette for at revisor skal ha hvilke tidspunkt som er passende for revisor å henvende seg til revisjonsklienten.

For M3 var det viktig at de fikk utbytte av den kompetansen revisor satt med i forbindelse med eierskiftet.

Daglig leder i M5 kjente til nåværende revisor fra før og for dem er det viktig at revisor er god på regnskap og kan håndtere skattespørsmål, investeringsspørsmål og har en forståelse for bransjen og kan sette seg inn i selskapet. Det er viktig at revisoren kommer fra et selskap hvor de har flere parter å spille på i tilfelle revisoren deres er usikre på noe, særlig i forhold til forretningsjus. Nåværende revisor gjorde at selskapet er trygge på at ting blir gjort riktig i forhold til forskjellige skattespørsmål. Dette øker M5s kundetilfredshet til revisjonen fordi M5 pålegger kompetansen til revisor en stor rolle i hvordan de oppfatter verdien av revisjonen. Daglig leder i M5 forklarer dette eksempelvis med at de holdt på å gå konkurs. Da tok M5 og revisor tak i problematikken raskt slik at bedriften ikke led unødvendig mye fordi de ikke valgte å drøye den vanskelige beslutningstakingen fordi det var ukomfortabelt.

Videre var det beroligene for M5 å se at når deres revisor var utrygg på enkelte områder som måtte håndteres når selskapet gikk tom for penger, så involverte revisor en kollega slik at de sammen kunne håndtere situasjonen på best mulig måte. M5 påpeker at det er viktig at revisor «*ikke bare er skoleflink, men som klarer å sette seg inn i kunden sine utfordringer*». Hadde revisor kun vært skoleflink, og ikke klart å sette seg inn i kunden sine

utfordringer, og dermed ikke vært praktisk anlagt, hadde daglig leder i M5 ikke verdsatt denne personen som en kompetent revisor. Med skoleflink mener revisjonsklienten at revisor kun oppfyller lovkravene som stiller, men ikke de videre egenskapene som er viktig for M5 at revisor innehar. M5 er tydelig på at revisor ikke skal bli for varme i trøya og gjøre en dårlig jobb, men skal levere kvalitet og være dyktig. Videre er det viktig for M5 at revisor og ledelsen i M5 bygger opp et godt tillitsforhold til hverandre, men er samtidig tydelig på at de ikke skal få et for godt forhold til slik at revisor ikke lengre er å anse som en uavhengig og objektiv part.

S1 påpekte at bransjekompetanse var en av de viktigste egenskapene når de skulle velge ny revisor. Det var også viktig at revisor og revisjonsklient kunne benytte hverandres kompetanse til å bli bedre gjennom kompetansedeling. For dem var det viktig at revisor gjorde seg godt kjent med selskapet og at revisor kunne lære S1 noe, og at S1 også kunne lære revisor noe. Videre sier de at en viktig faktor er hvorvidt man kan betale for tjenestene til revisor, men de poengterer at de kan tåle en høyere pris enn den laveste prisen på markedet så lenge de får verdi igjen for ekstrakostnaden. I dette tilfellet får de valuta for pengene i og med at revisor sitter med den bransjekompetansen som trengs for en god revisjon av selskapet, og for at de skal kunne utvikle seg: *«For oss er det viktig at revisor ikke er låst innenfor strenge rammer.»*

Ettersom hva jeg kan se, kan dette tyde på at hvis de står mellom to alternativer, for eksempel et av de fem store og et mindre revisjonsselskap så kan erfaringene deres til nå føre til at de velger den mindre revisoren. Dette er begrunnet i erfaringen deres med at tidligere revisor var blant de fem store og ikke gode nok til å tilpasse seg S1 som revisjonsklient, men at det lille revisjonsselskapet de har nå er vesentlig flinkere til dette. Riktignok er dette kun et hypotetisk og lite sammensatt eksempel, og det er følgelig flere faktorer som spiller inn ved valg av revisor. Videre understreker informanten at det som er viktig for dem, er at revisor har den kompetansen revisor faktisk innehar, og at revisor har et overordnet blikk over hele virksomheten, men samtidig kan gå ned i detaljene.

Økonomisjefen i S2 sier at selv om de fem store er veldig like, så er de samtidig vidt forskjellige selskaper. For å sikre økt tilfredshet tilknyttet revisjonen, valgte de å invitere revisjonsselskapene til en caseoppgave. Her var hovedfokuset på å se hvor praktiske de forskjellige revisorene som ble stilt til rådighet av revisjonsselskapene var i arbeidet sitt og om de var gode til å komme med praktiske tilbakemeldinger på hva som kunne forbedres. Det

var også viktig for S2 at den nye revisoren hadde erfaring i forhold til bransjen S2 opererer i: *«De vi valgte reviderer noen med lik virksomhet som oss, og det så vi på som et stort pluss.»* Flere av revisjonsselskapene hadde erfaringen, men en pekte seg ut med at de reviderte et sammenlignbart selskap i forhold til størrelse og bransje. I tillegg var det positivt at revisjonsselskapet reviderte dette selskapet samtidig som S2 skulle velge ny revisor, og ikke for noen år tilbake fordi bransjen i følge S2 har forandret seg mye de siste årene. På bakgrunn av dette gikk selskapet veldig grundig til verks under anbudsrunderen for å finne ut hvilket revisjonsselskap som kom til å passe best for deres selskap. Det var viktig for dem å høre hvilke erfaringer dette selskapet hadde med det aktuelle revisjonsselskapet. Videre forteller S2 at det til slutt gikk på magefølelsen for hvilket selskap de skulle velge. Det lignende selskapet de benyttet som referanse da de skulle velge revisor har også den samme revisoren i dag. Videre sier S2 at det er viktig at revisor kan: *«se nye sider på ting, og komme med tilbakemeldinger på hvordan man kan gjøre ting annerledes ... og mer effektivt hvis dem ser noe spesielt.»*. Dette var en av grunnene til at det også ble viktig for dem at ny revisor allerede reviderte et lignende selskap, slik at de kunne benytte tidligere erfaringer til å komme med råd til effektivisering og utvikling av selskapet til S2.

Økonomisjefen i S3 sier at revisoren deres har ekspertkompetanse som er svært viktig innenfor bransjen deres og det er hovedgrunnen at vedkommende er deres revisor. Videre er det viktig for dem at revisoren er flink til å revidere og vite hva som er viktig å ta hensyn til – og at vedkommende er praktisk anlagt.

#### 4.4.1.3. Lokasjon

M1, M2 og S1 føler at det er viktig at revisor kan komme innom og ta en samtale med dem. Derfor ønsker de at revisor er såpass nære at de kan inkluderes i arbeidet på et nivå der de noen ganger har fysiske møter med revisor, og ikke kun har samtaler med dem på telefon eller over videomøter og e-post. L1 og M5 ser ikke på dette som en viktig faktor fordi alle møter kan holdes digitalt.

For L1 er ikke lokasjon en viktig faktor fordi mesteparten av kommunikasjonen foregår over e-post og telefon, og det aller meste av arbeidet revisor utfører kan gjøres fra revisors kontor og det kreves derfor ikke noen fysisk tilstedeværelse. Daglig leder i L1 sier: *«Det betyr ingenting for meg, jeg har aldri truffet de jeg har nå faktisk. Jeg aner ikke hvordan dem ser ut en gang.»* Informanten hos M5 har samme syn på revisors fysiske tilstedeværelse som L1 og

kommenterer selv at det meste tas på teams nå så det er ikke så viktig for dem at revisor er i nærheten.

M1 påpeker at lokasjon er svært viktig for dem fordi det er en stor del av deres identitet og er dermed en direkte påvirker av M1s kundetilfredshet å velge lokale aktører. Til dette sier de: *«Vi har som del av vår filosofi at det vi kan handle nært, det handler vi nært.»* Dette innebærer også valg av revisor, og gjelder i alle tilfeller der det er mulig å velge en lokal aktør. Revisor ligger for eksempel en ti minutters spasertur unna, videre har de blant annet valgt lokale energiselskaper.

M2 sier: *«Ja, det at jeg valgte dem, er jo på anbefaling fra den nye regnskapsføreren, men også litt viktig for meg at de var fra regionen, og har mulighet til å komme på befaring.»*

M2 har valgt både regnskapsfirma og revisjonsfirma innenfor regionen de holder til i, dette fordi M2, som tidligere hadde et stort regnskapsfirma og et stort revisjonsselskap følte at de mistet kontrollen da de ikke fikk de månedlige rapportene de skulle ha, og ble utsatt for store utgifter som ifølge daglig leder i M2 ikke var nødvendige. For S1 var det viktig med lokasjon for at revisjonsfirmaet skulle ha den riktige bransjekunnskapen. I tillegg var det positivt at et av datterselskapene er lokalisert på samme sted som revisor.

For de landsdekkende selskapene stilte jeg spørsmål om hvorvidt det var viktig for dem å ha et revisjonsselskap som har kontorer over store deler av Norge siden de selv har mange selskaper som er spredd over hele landet. Hvorpå svaret fra S2 var ja. De valgte i sin anbudsrunde å ha med de fem store revisjonsselskapene fordi de ønsket at selskapet skulle være landsdekkende, og de ønsket spesifikt å ha et av de fem store selskapene som sin revisor. For S3 er det ikke så viktig at revisjonsselskapet er landsdekkende, det er kompetansen hos revisor de ser på som avgjørende faktor.

#### 4.5. Hvordan ønsker revisjonsklientene å arbeide med revisor?

Til nå har jeg gjennomgått hvorfor selskapene valgte å skifte revisor og hvilke egenskaper som er viktige hos en revisor. Fra EPSI ratingen fremkommer det at det er en høy tilfredshet hos revisjonsklientene. Basert på dette ønsker jeg å se hvordan revisjonsklientene ønsket å arbeide med revisor, for å se om det var merkbare variasjoner i revisjonsklientenes tilpasningsønsker.

#### 4.5.1. Inkludering i revisors arbeid

I forhold til faktoren om i hvilken grad selskapene ønsket å være i kontakt med revisor gjennom året var det litt forskjellige svar basert på hva informantene selv følte at de trengte.

Daglig leder i L1 føler ikke behovet for en tett dialog gjennom året, særlig med tanke på at de er såpass små, og utdyper: «*Når det dukker opp ting, så vil jo revisor involvere meg.*» L1 sier videre at hvis de hadde blitt inkludert for mye i revisors arbeid på toppen av sitt eget arbeid, hadde dette påvirket L1s oppfattede verdi av revisjonen i en negativ retning, og det kunne ha vært en avgjørende grunn for å se etter en ny revisor.

Både M1 og S1 ønsker en tett dialog gjennom hele året for at revisor skal holde seg oppdatert på hvordan selskapene går og hvorvidt de når målene sine, i tillegg får revisoren til S1 månedlige konsernrapporter for å holde seg ekstra oppdatert. M2 sier at de ikke trenger mye kommunikasjon, så lenge ting som er uklare blir tatt opp så fort som mulig. Dette er begrunnet i at daglig leder i M2 jevnlig får rapporter fra revisor, noe som fører til at de ikke trenger mye oppfølging utenom dette for å føle seg ivaretatt hos revisor. S2 ønsker å vite hvordan revisor ligger an i henhold til tidsplanen de har utarbeidet, og ønsker hvis det er noe som er gjort feil eller noe som er uklart, at revisor tar dette opp med dem underveis. Dette gjelder også hvis en av partene skulle oppdage at de vil bli forsinket i arbeidet av uforutsette grunner, at dette kommuniseres fortløpende slik at alle involverte parter kan tilpasse seg. Økonomisjef i S2 påpeker at de ikke ønsker beskjeder på detaljnivå med mindre det er noe som må rettes opp i. M3 føler på sin side at det ikke er nødvendig med tett kontakt kun for små detaljer.

M5 ønsker at revisor tar kontakt angående revisjonen løpende etter sommeren og starter prosessen med årsoppgjøret tidlig slik at det er avtalt i god tid når noe skal være gjort ferdig. Videre sier M5:

*Ofte så er det tiden som ikke strekker til som gjør at man utsetter og utsetter, og det er egentlig unødvendig ... å havne bakpå er både dyrt og utrolig kjedelig. Det blir som å studere og lese opp til eksamen dagen før.*

Daglig leder i M5 understreker at det er en fordel at revisor og revisjonsklient samarbeider godt og kontakter hverandre over telefon og e-post når det er nødvendig. Det er også ønskelig at revisor er «ganske på» og at prosesser blir igangsatt raskt. I tillegg påpeker daglig leder i M5 at det skal være mulig å være løsningsorienterte når ting ikke kan gjennomføres på den måten de opprinnelig tenkte. Ved at revisor i slike situasjoner bidrar til at revisor og

revisjonsklienten sammen ser løsninger framfor problemer, øker dette den oppfattede verdien av revisjonen til M5.

For S3 er det viktig at under årsoppgjøret at revisor er selvstendig og gjennomfører arbeidet sitt og ikke tar kontakt med dem med mindre det er strengt tatt nødvendig fordi de selv merker at kapasiteten er sprengt spesielt i januar og februar. Videre utdyper de at selskapets revisor får tilgang til serverne deres og kan hente ut det meste av det de trenger der. De foretrekker at revisor benytter høsten til å ta opp forbedringspotensialer og hva selskapet kan gjøres annerledes, og at de da gir oppdateringer på hvordan de planlegger revisjonen videre slik at alle parter er klare når årsoppgjøret starter.

#### 4.5.2. Rådgivning og veiledning

Når jeg stilte informantene spørsmål i forhold til hva revisor kunne gjøre for å bidra til å skape merverdi hos revisjonsklientene ble rådgivning og veiledning tatt opp som viktige faktorer for samtlige revisjonsklienter.

Daglig leder i M1 mener at for dem er merverdien å ha noen med mer erfaring å snakke med; å kunne stille spørsmål til, uten å få en faktura i posten etter en kort samtale. M1 utdyper også at det å sitte som leder i selskapet kan være litt ensomt og det er vanskelig å få andre innblikk når de resterende ansatte ikke har lederfunksjoner.

For M2 er det for øyeblikket ikke noe ekstra revisor kan bidra med, fordi de allerede bidrar med veiledning der M2 føler at dette trengs. Informanten vet dog at hvis de skal utvide driften og for eksempel opprette flere søsterselskap og lignende, bistår revisor med hjelp til med dette. De har ikke dette behovet akkurat nå, men synes det er greit å kunne gjøre dette internt hos revisor framfor å engasjere et nytt firma for denne type oppgaver. For M3 var det et stort pluss at revisor kunne hjelpe dem i prosessen med overtakelse av selskap.

M5 på sin side mener at det var svært positivt at revisor kunne støtte dem gjennom en vanskelig situasjon der selskapet nesten gikk konkurs, og at håndteringen gikk så bra som den gjorde. Videre ønsker M5 at revisor skal kunne hjelpe til i forhold til hva som er rett og galt for daglig leder å gjøre i forskjellige situasjoner, og hvordan det skal gjennomføres. For eksempel om en problemstilling må tas opp på generalforsamling eller om det kan gjennomføres på en annen måte.

Samtlige av informantene fra de store selskapene (S1, S2 og S3) er samstemte på at hvis revisor kan bidra med forslag til effektivisering av driften, samt å se muligheter og

utviklingspotensialer hos selskapene så bidrar det til merverdi for dem. For S2 utarbeider også revisor skattemeldinger og avstemmer årsregnskapet. Økonomisjefen i S2 har erfaring fra revisjonsbransjen og prøver å bevisstgjøre de ansatte i konsernet at selv om revisorene er «ekspertene» som utarbeider disse tjenestene for dem, så må de gå over arbeidet å være sikre på at alt er gjort riktig. Dette fordi *«Det er jo bare mennesker på andre siden av bordet også. Det er ikke bare maskiner som gjør alt helt riktig.»* Dette tyder på at en menneskeligjøring av revisor og at revisor nå blir sett mer på en person som er der for å hjelpe selskapet og som en person revisjonsklienten kan ha tillit til, og at det blir mer tydelig for selskapene at revisor ikke er ute etter å «ta noen».

For L1 er det å kunne benytte revisor som rådgiver og at revisor er kunnskapsrik det som gir merverdi for dem. L1 utdyper:

*Revisor er dårlig på det her med å bli oppfattet som en rådgiver. Som kan hjelpe [til] med omsetning og utvikling av bedrift og alle de tingene. Det er vel kanskje det som er litt av problemet.*

Det at daglig leder i L1 trekker fram dette, tyder på at revisor har mye å gå på i form av å tydelig kommunisere til kundebasen sin at revisor er en person med kompetanse som ikke bare utfører revisjon og er kostbar. Som også kan stilles til rådighet gjennom å hjelpe selskaper med å utvikle seg og dermed øke fremtidige driftsinntekter. L1 fremhever videre at de har ansvaret for regnskapet for mindre selskaper som ikke alltid er revisjonspliktig, og som fravelger revisjonstjenestene med en gang de har mulighet til det. *«Jeg ser nok på revisor på en helt annen måte enn det mine kunder gjør, jeg ser nok mer på dem som en ressurs ..., mens kundene mine ser jo bare på revisor som en kostnad.»* Dette forklares med at selskapene ikke klarer å se behovet for å ha revisor når de ikke tvinges til det av lovgivningen, men selv da later det til at de syns dette er en unødvendig kostnad som de gjerne skulle ha vært foruten.

Det L1 etterlyser er at revisor bidrar til en større forståelse, spesielt blant de mindre selskapene, om hva slags verdier revisor kan bidra med til selskapene. Dette kan nok være særlig essensielt når det gjelder selskaper som ligger på grensen til å være revisjonspliktige, og dermed kunne beholde revisjonsklientene selv når det ikke gjennomføres lovpålagt revisjon. Dette kan bidra til å øke lønnsomheten til revisor når det gjelder deres enkeltkunder, og det vil også kunne føre til at revisor ikke mister revisjonsklientene sine. Samtlige informanter er alle enige i at det skaper en merverdi for dem at revisor kan bistå som en rådgiver som kan rettlede og veilede for å gjøre selskapene bedre.



#### 4.6. Forskjellene mellom små og store revisjonsselskaper

Underveis i studien, var det noen forskjeller som etter hvert pekte seg ut basert på hvilken størrelse på revisjonsselskapene de forskjellige informantene hadde. Tabell 4-3 viser styrker (+) og svakheter (-) med de fem store revisjonsselskapene samt de mindre revisjonsselskapene, og er basert på erfaringene til informantene i denne studien.

Mindre revisjonsselskaper	De fem store revisjonsselskapene
+ Mer løsningsorienterte	+ Høyere kompetanse med større selskaper
+ Ingen harde rammer	+ Mye god og forskjellig kunnskap
+ Svært gode på bransjekompetanse når man kommer ut i distriktene, særlig i forhold til mindre bransjer	+ Gode med bransjekompetanse i de større byene og landsdekkende bransjer
+ Informasjon må gjennom få ledd	+ Gode til å tilpasse seg store selskaper og konsern
- Mindre erfaring med store selskaper og konsern	+ Godt kjente landet over
- Mindre kjente for andre landsdeler enn den de selv opererer i	- Ikke fullt så gode til å tilpasse seg direkte til de mindre kundene
	- Fort svært kostbare
	- Informasjon må gjennom mange ledd

Tabell 4-3 styrkene og svakhetene til de fem store og de resterende revisjonsselskapene basert på erfaringene til informantene i denne studien

Det som pekte seg ut som den tydeligste forskjellen mellom de store revisjonsselskapene i forhold til de mindre i denne studien var at flere av informantene følte at de store revisjonsselskapene ikke var like løsningsorienterte som de mindre revisjonsselskapene og at de store revisjonsselskapene dermed ikke var like gode til å tilpasse seg direkte til revisjonsklienten. S1 sier at for dem er det viktig at revisor ikke er låst innenfor strenge rammer, og kan være åpen for at ting ikke er helt likt i alle selskapene de reviderer og utdyper:

*Det firmaet vi hadde før er jo et stort selskap, hvor det er ganske harde og tydelige rammer som man ikke kan gå så mye utenom. ... Det å ha mulighet for tilpasning direkte til kunden er viktig, og det kunne ha vært gjort litt annerledes.*

Videre er det trolig at mindre revisjonsselskap ikke vil inneha den samme bredden i kompetanse som de større revisjonsselskapene har i forhold til å revidere store selskaper og konsern. I denne studien er det slik at et lite revisjonsselskap reviderer et stort selskap, men med færre revisorer i selskapet vil det være mindre muligheter til å revidere flere store selskaper. Det som da kan bli en problemstilling, er at mindre revisjonsselskaper raskere kan bli

avhengige av inntektene revisjonshonoraret til de større selskapene, noe som ikke er i tråd med krav til uavhengighet hos revisor, jf. revisorloven § 8-1. Noe som er en tydelig fordel for de største revisjonsselskapene i og med at de har en langt høyere omsetning, og ikke like raskt kan bli avhengige av revisjonshonoraret til en enkelt revisjonsklient.

L1 gikk fra et stort revisjonsselskap til et lite revisjonsselskap, og opplever nå at de får den veiledningen de trenger, og fra de rette personene i revisjonsselskapet, i motsetning til tidligere. L1 påpeker også at den revisoren de har nå er merkbart mer løsningsorientert enn det tidligere revisoren var, og ser på dette som positivt å gå til et mindre revisjonsselskap som har muligheten til å gå litt utenfor rammene som er satt. Daglig leder i M2 mener at nåværende revisor, som er et lite revisjonsselskap, ikke er like detaljorienterte som den tidligere revisoren var, men at de likevel har et godt overordnet blikk og kan gå ned i detaljer der det trengs. Tidligere revisor som var et stort revisjonsselskap ble for M2 litt for pirkete, og det forårsaket en høyere kostnad enn det M2 så på som nødvendig. Med dette menes det at de ikke unødvendig bruker mye tid på detaljer som det er poenngløst å bruke mye tid på, hvor det tidligere kostet mer å gjennomføre arbeidet enn det de marginale feilene utgjorde.

S2 opplever på derimot at både den tidligere og den nåværende revisoren deres, som begge var blant de fem store revisjonsselskapene har vært svært gode til å tilpasse seg selskapets organisasjonsstruktur og forventninger. De videreførte systemet det tidligere revisjonsselskapet benyttet i forbindelse med revisjonen når de skiftet revisjonsselskap, og tok da med seg de gode erfaringene fra tidligere til nåværende revisor. M1 gikk fra et mellomstort revisjonsselskapene til en av de fem store, og opplever at revisoren de har nå er flinkere å tilpasse seg driften deres. Både med tanke på hva ledelsen ønsker av kommunikasjon og ved å være i kontakt med M1 før og etter høysesong. M1 har altså opplevd det motsatte av L1, S1 og M2 og har fått en bedre tilpasning til dem med det store selskapet enn hva de hadde med det mellomstore revisjonsselskapet.

Det at de forskjellige informantene har forskjellige erfaringer hos større revisjonsselskaper kan tyde på at revisjonsselskapets størrelse eller navnet på revisjonsselskapet ikke er avgjørende for hvordan revisjonspliktige selskaper velger ny revisor. Men at personkjemien mellom revisor og revisjonsklienten sammen med revisors evne til å kommunisere sin kompetanse til mulige revisjonsklienter, og at den reelle kompetansen til revisor er viktigere for klientene.

Daglig leder i M5 trekker fram at ved å benytte et revisjonsselskap med ansatte innenfor forskjellige kompetanseområder, styrker dette revisjonsselskapets kompetanse, og dermed M5s utbytte av revisjonen. Når daglig leder har behov for å få besvart spørsmål knyttet til spesifikke skatteposter som revisor ikke nødvendigvis er veldig god på, kan revisor støtte seg på andre revisorer eller skatteavdelingen i selskapet. Det er for M5 en fordel at revisjonsselskapet de benytter har flere medarbeidere og eksperter som revisor kan støtte seg på dersom revisor skulle være usikker på en problemstilling. Denne fordelene har ikke de mindre selskapene om det for eksempel kun er fire-fem statsautoriserte revisorer uten spesifikk skattekompetanse som den kompetansen revisjonsklientene etterspør.

Større revisjonsselskaper vil være mer anerkjente enn de mindre selskapene, og det er lite trolig at et revisjonspliktig selskap vil benytte seg av et lite revisjonsselskap på den andre siden av landet i forhold til sin egen lokasjon med mindre de allerede kjenner til dette selskapet gjennom egne forbindelser. De større revisjonsselskapene vil da ha et fortrinn ved at de er godt kjente over store deler av landet og ikke kun enkeltregioner.

#### 4.7. Forventninger mellom revisor og revisjonsklient

Jeg ønsket videre å undersøke om ny revisor hadde oppfylt forventningene til informantene som deltok i intervjuene. Dette fordi jeg hadde til hensikt å finne ut om de hadde begynt å se etter ny revisor eller om de ønsket å beholde revisoren de hadde skiftet til. Samtidig, ønsket jeg å se på hvilke forventninger revisjonsklientene mente at revisor skulle stille til dem. Dette fordi revisjonen er et samarbeid mellom revisor og revisjonsklient og at revisjonsklienten dermed er ansvarlig for å legge til rette for revisjonen, jf. revisorloven § 2-2.

##### 4.7.1. Har forventningene stilt til revisor blitt oppfylt?

For å finne ut om den nye revisoren hadde oppfylt forventningene til informantene som deltok i intervjuene, stilte jeg spørsmål direkte knyttet til dette, samtidig som om det var noen ting de ikke var fornøyde med. Samtlige selskaper er fornøyde med revisoren de har valgt, og ingen av dem ønsker å skifte revisor slik situasjonen er nå. Likevel valgte jeg å stille de spørsmål om de kom til å se seg rundt etter ny revisor i nærmeste framtid, eller om de så for seg å beholde nåværende revisor. Nedenfor har jeg inntatt noen sitater fra intervjuene.

L1 skiftet revisor fra et stort til et lite revisjonsselskap som kun består av statsautoriserte revisorer som har lang erfaring og dermed kan komme tilbake til selskapet

med korrekte og nøyaktige svar uten at dette må gå gjennom flere ledd. Daglig leder i L1 sier at de er fornøyde med ny revisor:

*Ja, det vil jeg jo si. De er litt kjent for å være litt treg på tilbakemeldingene ... men alt blir levert som det skal så jeg velger å ikke bry meg om det. ... Jeg føler jeg får alt jeg trenger hos dem.*

M1 sier at revisor har oppfylt forventningene i veldig stor grad og kom med eksemplet: «*Før høysesong, så ringer de og spør hvordan det ser ut, hvordan framtidsutsiktene er. Når høysesongen er over, så kommer det en telefon til med "Hvordan gikk det egentlig?"*». M2 påpeker at det har vært helt fantastisk med den nye revisoren og påpeker at de har spart halvparten av kostnadene tilknyttet revisjon, samtidig som at de føler at de får samme oppfattede verdi. Videre sier daglig leder i M2 at den nye revisoren har en langt større forståelse for bransjen deres enn det den tidligere revisoren hadde. M5 sier at nåværende revisor absolutt har oppfylt forventningene og er veldig fornøyd med den revisoren de har. Økonomisjefen i S1 sier: «*[De] har oppfylt dem mer enn hva vi forventet, og da er det veldig positivt ... hele det firmaet har oppfylt det veldig bra. Vi er kjempefornøyde.*» Videre opplever S1 at nåværende revisor bidrar til at selskapet får utnyttet utviklingspotensialet sitt, og at de får eksempler på hvordan de kan løse forskjellige problemstillinger.

S2 sier at de er fornøyde så langt, men at de fortsatt er i en slik prosess hvor de må gjøre noen små justeringer i året, men ser ikke på det som noen hindring fordi de forventet at det ville ta litt tid med ny revisor før alt er hundre prosent på plass. De har heller ikke noe ønske om å skifte revisor igjen. S2 påpeker at den nye revisoren har en større bransjekompetanse enn det den tidligere revisoren hadde, i tillegg reviderer de sammenlignbare selskap innenfor samme bransje.

S3 har foreløpig ingen grunner til å skifte revisor, og er godt fornøyd med arbeidet til revisoren de har nå.

#### 4.7.2. Hva kan revisor forvente av revisjonsklientene sine?

For at revisjonen skal gå hensiktsmessig for seg, er det nødvendig at revisjonsklientene også stiller forventninger til seg selv, og det er derfor naturlig at revisor har forventninger til hvordan revisjonsklientene skal opptre i samarbeidet. Jeg valgte derfor å stille informantene spørsmål om hva de mente at revisor kunne forvente av dem. I stor grad ser det ut til at de forventningene revisjonsklientene stiller til revisor, stiller de også til seg selv.

Daglig leder i L1 sier at revisor kan forvente at de er raske å komme med svar og hvis det er noe som må ordnes, skal dette prioriteres framfor andre oppgaver som kan vente. L1 trekker spesifikt fram at de kundene de har som har revisor, skal prioriteres foran selskapene som ikke har revisor når det trengs. Det er begrunnet i at lovgivningen er strengere for selskapene som er revisjonspliktige, enn for selskapene som ikke har revisjon.

M1 mener at for dem er det naturlig å kunne ta en telefon til revisor for å oppdatere revisor på hvordan regnskapstallene er når de samtidig oppdaterer styret sitt, og mener det er særlig viktig nå som det pågår en verdensomfattende pandemi at revisor er oppdatert på hvordan det går i henhold til begrensningene som påvirker samfunnet. Daglig leder i M2 sier at når det er noe revisor etterlyser, så skal det tas hånd om med første mulighet og at det prioriteres foran andre oppgaver som ikke er like tidssensitive. M5 sier at revisor kan kreve høy kvalitet hos kunden sin og at de skal levere på samme måte som revisor skal i forhold til revisjonsklientene sine. I tillegg sier de at revisor kan forvente at de leverer tjenestene både rettidig og kvalitetsmessig, og at de ikke holder noe tilbake for revisor.

S1 sier: *«Vi må kunne gi av oss selv og dele den kunnskapen og de erfaringene vi har.»* I tillegg påpekes det at selskapene må være åpne om driften deres. Det påpekes også at det er viktig for S1 at både revisor og revisjonsklient har respekt for hverandre, og synes det er fint at revisor med årene har blitt en mer kollega enn en person som kommer inn og «vet best». Økonomisjefen i S2 mener at kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsklient skal være toveis, at begge parter kan stille spørsmål og komme med praktiske tilbakemeldinger. *«Vi skal også gjøre det vi forventer av revisor. Jobbe med tidsfristene, [og gjøre prosessen] mest mulig strømlinjeformet.»* For dem er revisor en ressurs og de må selvfølgelig kunne tilpasse seg revisor og ikke gjøre arbeidet deres mer komplisert og tidkrevende enn nødvendig, og dermed bidra til at arbeidet blir gjort både effektivt og nøyaktig.

S3 mener at revisor kan forvente at de snakker sant og kan ha tillit til revisjonsklientene sine. Videre sier S3 at revisor må forvente at revisjonsklienten oppdaterer seg på faglige områder som påvirker selskapet deres, og at de leverer det de skal innenfor gitte frister. Det siste utdypes med at de setter frister til revisor, og da må revisor kunne forvente at revisjonsklienten også leverer det de skal levere på tiden.

## 5. Drøfting

Til nå har jeg gått i dybden på revisjonsklientenes opplevelse av revisor som er viktig for å forstå hvilke egenskaper som blir verdsatt. Det er viktig å forstå disse aspektene, blant annet fordi det er viktig for revisjonsselskapene å forstå hvorfor revisjonsklienter skifter revisjonsselskap. I dette kapitlet vil jeg først gjennomgå begrensninger i studien. Videre vil jeg vurdere funnene fra denne studien og belyse temaet rundt min problemstilling: *Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende, og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?* Her vil det foreligge et fokus på hvordan revisjonsselskapene kan forbedre seg på dette området. Deretter vil jeg supplementere drøftingen med andre studier på området som inneholder likheter og ulikheter med å trekke en reliabilitet fra tidligere forskning.

### 5.1. Begrensninger i studier her

Det er gjort begrensninger i denne studien for at den skulle være gjennomførbar. Den første begrensningen er at utvalget i all hovedsak består av norske aksjeselskaper som har skiftet revisor i 2018 og 2019. Dette betyr at utvalget er begrenset både i tidsrom og omfang, og det er ikke tatt hensyn til andre selskapsformer som blant annet allmennaksjeselskap, ansvarlige selskap og enkeltpersonforetak. I og med at revisorskiftene har skjedd en stund tilbake, kan det være at informantene ikke husker alle detaljer som vil være nyttige for forskningen rundt revisorskifter. Det kunne ha vært nyttig å undersøke selskaper som ikke har skiftet, vurderer å skifte revisor eller som er i prosess med å skifte revisor. Vinklingen med selskap som ikke har skiftet revisor omfatter kun en informant i denne studien, og førte til noen ekstra refleksjoner rundt atferd av revisorskifte og hva som er viktige egenskaper hos revisor, men blir ikke spesielt vektlagt utover dette.

Den andre begrensningen er at det kun er sett på norske aksjeselskaper som har skiftet fra et revisjonsselskap til et annet. Det er derfor ikke sett på selskaper som har skiftet revisor innad et revisjonsselskap på grunn av misnøye med revisor som person og ikke revisjonsselskapet.

Videre er det kun gjennomført åtte intervjuer i forbindelse med studien, noe som gjør at funnene i studien ikke kan generaliseres til hele populasjonen. Med mer tid og ressurser kunne det ha blitt gjennomført flere intervjuer og undersøkelser med mål om å kunne generalisere studiens funn.

## 5.2. Hvorfor skifter selskaper revisor?

Det som er tydeligst gjennom denne studien, er at en endring i karaktertrekk hos revisjonsklienten eller revisor kan føre til at revisjonsklienten skifter revisor (Beattie & Fearnley, 1995). Videre er klientens oppfattelse av verdi for revisjonen viktig (Fontaine et al., 2013; Buttle & Maklan, 2019). Her vil jeg trekke fram praktiske funn og implikasjoner, og se om det finnes kausale sammenhenger mellom revisorskifter, og hva revisor selv kan påvirke gjennom kundeforholdet til revisjonsklientene sine.

### 5.2.1. Pris

I denne studien og den tidligere forskningen blir pris trukket fram som en hovedfaktor til revisorskifte. Dette ses i denne studien hos M1, M2, S1 og S2 hvor prisen hadde innvirkning på at prosessen av revisorskifte startet, hvor spesielt M1 og M2 vektlegger pris som hovedgrunnen til revisorskifte. Disse fire følte ikke at verdien de fikk igjen stemte overens med kostnadene til revisjonsselskapene de hadde tidligere, og følte at de betalte for mye. Overdreven detaljorientering i forbindelse med revisjonen til M2 førte til at prisen ble vesentlig høyere enn det revisjonsklienten forventet, og førte til et rent tillitsbrudd fordi dette ikke ble kommunisert tydelig nok til revisjonsklienten. Dette påvirket revisjonsklientenes oppfattede verdi av revisjonen, og førte til en såpass dårlig kundetilfredshet at de valgte å skifte revisor.

Beattie og Fearnley (1995) kom fram til at pris er en større utslagsgivende grunn til å skifte revisor hos mindre selskaper enn hos større, noe som var samsvarende med denne studien. To mellomstore selskaper oppga dette som hovedårsak til revisorskifte. Det kommer imidlertid fram i denne studien at revisjonsklientene, uavhengig av størrelse, er tilbøyelig for å betale en høyere pris enn laveste pris på markedet så lenge ekstrakostnaden gir valuta for pengene. Valuta for pengene er noe revisor spesifikt kan være med på å påvirke, fordi dette inkluderer de ekstratjenester revisor leverer og hvor tilgjengelig revisor er til å besvare spørsmål og veilede revisjonsklientene på områder som etterspørres.

Det er ikke alle selskaper som legger like stor viktighet i pris, og det er kommet fram i denne studien at høy kvalitet og kompetanse hos revisor er høyt verdsatt. Videre kommer det fram at samtlige informanter tillegger pris en langt viktigere rolle når forholdet til revisor påvirkes dårlig av andre egenskaper. To av selskapene, M1 og S2, valgte å basere revisorskiftet på en anbudsrunde, hvor hovedpoenget var å finne ut om revisor var

konkurransedyktige på pris. I begge tilfeller følte informantene at de betalte en for høy pris, og fikk bedre tilbud hos en annen revisor gjennom anbudsrundene.

Nordengens (2011) forskning på området kom også fram til at pris kan være en av hovedgrunnene til et revisorskifte. Motsatt kom derimot Cederlöf et al. (2010) fram til at pris ikke var en avgjørende faktor for selskapene de intervjuet, som hadde en årlig omsetning mellom 10 og 25 millioner svenske kroner.

### 5.2.2. Forholdet til revisor

I tillegg til pris, var et brudd på tilliten mellom revisor og revisjonsklient grunn til å skifte revisor. Dette gjelder også dårlig kommunikasjon og en personkjemi som ikke var god, for eksempel følte flere av informantene seg mistenkeliggjort og dermed var redde for å gjøre feil. Flere av informantene følte at revisor kun tok kontakt når de hadde samlet en bunke med problemstillinger som måtte ordnes opp i før revisjonen kunne avsluttet. Dette førte til at i stedet for at revisjonsklientene fikk et forhold basert på relasjonsmarkedsføringen til revisor som de ønsket, ble det et ensidig fokus på kjøp og salg slik det blir lagt fram i transaksjonsmarkedsføringen (Grönroos, 1997). Denne markedsføringsstrategien gir ikke rom for tilbakemeldinger til revisor der revisjonsklientene skulle ønske dette. Det ga heller ikke rom for at revisjonsklientene kunne stille spørsmål uten å føle seg mistenkeliggjort, og valgte derfor å skifte revisor til en revisor som kunne ivareta deres interesser på en bedre måte. Manglende kommunikasjon som fører til samarbeidsproblemer blir en avgjørende faktor for å skifte revisor (Nordengen, 2011).

Når kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsklient ikke fungerer hensiktsmessig og tilliten mellom partene er borte, kan dette medføre at prisen spiller en større rolle i balansegangen mellom kostnad og oppfattet verdi av revisjonen – enn hvis kommunikasjonen og tilliten hadde vært til stede (Fontaine & Letaifa, 2012). Dette samsvarer med Fontaine et al. (2013) hvor de trekker fram at tillit og forholdet mellom revisor og revisjonsklient er viktige faktorer. Dette stemmer også overens med studier gjort på Malta hvor egenskaper knyttet til forholdet mellom revisor og revisjonsklient var mer avgjørende enn økonomiske faktorer som påvirker av revisorskifte (Magri & Baldacchino, 2004). Videre kommer det fram at et dårlig forhold til revisor vil øke tilbøyeligheten for at revisjonsklienten ønsker å skifte revisor slik også Bekken og Bjørnara (2019) kom fram til (Fontaine & Letaifa, 2012; Fontaine et al., 2013).

En revisjonsklient som ikke føler seg ivaretatt av revisor er en kunde som ikke er tilfreds. Dette fører til at en revisjonsklient ikke ønsker å være lojal mot revisor og kan føre til



at revisor får et omsetningsfall ved at de skifter revisor (Buttle & Maklan, 2019). Det vil normalt medføre merkostnader både for revisjonsselskap og revisjonsklient i form av at ny revisor skal engasjeres og settes inn i selskapets drift, og revisor er blant annet nødt til å gjennomføre en planlegging av revisjonen tilknyttet en ny revisjonsklient for å gjøre opp for omsetningstapet. Noe som kan være en tidkrevende og kostbar prosess.

### 5.2.3. Revisors kompetanse

Det trekkes fram av flere informanter i studien at revisors tekniske kompetanse og bransjespesialisering er to svært viktige faktorer som førte til revisorskifte. Manglende bransjespesialisering fører til at selskaper skifter revisor fordi de ikke får den kompetansen fra revisor som de trenger, og må lære revisor opp i hvordan deres bransje og drift fungerer. De får heller ikke den veiledningen rundt utviklingspotensialer til deres drift som de trenger for å utvikle seg i en positiv retning. En manglende teknisk kompetanse, for eksempel ved manglende IT-kunnskaper er noe som kan påvirkes ved at revisor kobler inn en annen revisor som er mer faglig dyktig på området. I S1 sitt tilfelle innehar deres revisor en uvurderlig bransjespesialisering, men mangler IT-kunnskaper. Dette er løst slik at en annen revisor overser denne delen av revisjonen. Når problemstillinger som dette ikke kan løses på en god måte som nevnt over, gir dette grunn til å skifte revisor.

L1 i denne studien valgte å skifte revisor fra et av de fem store revisjonsselskapene til et lite revisjonsselskap fordi de årlig fikk nye personer å forholde seg til, særlig nyutdannede. Selv om nyutdannede i seg selv ikke var problemet, ble det slitsomt for L1 å forholde seg til de nye medarbeiderne på oppdraget årlig når de i tillegg opplevde at andre revisjonsmedarbeidere til stadigheter var ute i permisjon eller sykemeldt. Det ble et problem at L1 fikk svar på spørsmålene sine fra et annet revisjonsselskap før deres revisor kom med en god tilbakemelding på spørsmålene deres. Dette har sitt utspring i at nyutdannede mangler erfaring innenfor revisjon som deres teoretiske kompetanse fra studiene ikke kan gjøres opp for. Dette er også nevnt i studien gjort på Malta hvor noen av informantene valgte å skifte fra en av de fire store revisjonsselskapene til et mindre revisjonsselskap fordi de årlig fikk helt ferske og nyutdannede revisormedarbeidere på oppdraget og ble benyttet til opplæring (Magri & Baldacchino, 2004).

Grunnet få informanter i forhold til størrelsen på populasjonen, og at det i denne studien ikke er fokusert på vekstselskaper er det ikke mulig å fastslå at en høyere kompleksitet i selskapene vil føre til at selskapene velger en revisor i større selskap slik det er hentydet i den tidligere forskningen (Magri & Baldacchino, 2004; Woo & Koh, 2001;

Knechel et al., 2008; Heliodoro et al., 2016). Det som kom fram i denne studien på dette området var at to av de store selskapene i studien gikk i to forskjellige retninger når det gjelder kompleksitet. Økonomisjefen i S3 kunne fortelle at ved en større endring i selskapet, samt mulig overgang fra norske regnskapsregler og standarder til IFRS ville føre til at de trengte en revisor med mer kunnskap enn det nåværende revisor har (Woo & Koh, 2001). Dette begrunnet selskapet med at det ville vært et helt annet selskap enn det opprinnelig var når de valgte nåværende revisor. I tilfellet med S1 viste det seg at å være et stort selskap, som et konsern med flere datterselskaper, ikke er ensbetydende med at konsernet velger et stort revisjonsselskap. Fordi S1 gikk fra et av de fem store revisjonsselskapene til et lite revisjonsselskap. Dette tyder på at bransjekompetanse er verdsatt høyere enn hvilket navn og hvilken størrelse det er på revisjonsselskapet.

### 5.3. Hvilke egenskaper er viktige hos revisor?

I denne studien var det noen egenskaper hos revisor som gikk igjen som viktige hos revisor. De fleste informantene stilte krav til at revisor var god faglig og hadde tilegnet seg kompetanse spesifikt tilknyttet deres bransje. Personkjemi og bransjekompetanse ble for flere av informantene i denne studien viktigere enn prisen på revisjonshonoraret. Videre var det viktig at revisor evnet å kommunisere godt med revisjonsklientene sine og det slo positivt ut dersom revisor i tillegg kunne være en god rådgiver for de revisjonspliktige.

#### 5.3.1. Pris

Pris ble en faktor som informantene så på, men som de ikke lot avgjøre valget når de skulle velge seg ny revisor. M1 påpekte blant annet at i deres anbudsrunde, valgte de bort det billigste alternativet fordi de følte de fikk mer valuta for pengene i de andre tilbudene de fikk (Beattie & Fearnley, 1995). Dette samsvarer med at noen av informantene i studien til Fontaine og Letaifa (2012) i Canada som kunne si at selv om prisen var litt høyere enn de egentlig ønsket, var de villige til å betale dette fordi de følte at de fikk igjen for ekstrakostnaden. Det blir påpekt i den samme studien at en av informantene ikke så verdien i å ha \$ 100 000 i kostnader for revisjonen når den samme tjenesten kunne leveres hos en annen revisor for \$ 60 000 med samme oppfattede verdi. Dette er i tråd med resonnetet til daglig leder i M2 i denne studien fordi den oppfattede verdien av revisjonen nå er lik eller til og med høyere enn hos tidligere revisor, selv til halvparten av prisen (Fontaine & Letaifa, 2012). Med en vesentlig høyere pris må det også forekomme en høyere oppfattet verdi av

revisjonstjenestene og en høyere kundetilfredshet med at revisjonsklientene får igjen for den vesentlige ekstrakostnaden (Buttle & Maklan, 2019; Biong & Nes, 2003). Det ble også påpekt av flere informanter i denne studien at det ikke bør være en stoppeklokke som starter å gå det sekundet revisor tar opp telefonen og dermed utløser en faktura for en samtale som er unnagjort på noen få minutter (Fontaine & Letaifa, 2012). Det er mye som tyder på at informantene er opptatte av pris og ønsker en forutsigbarhet så langt det er mulig på dette før en faktura havner i postkassen. Det påpekes over at selv om informantene er prisbevisste, er ikke selve prisen på revisjonshonoraret det viktigste når de velger ny revisor.

### 5.3.2. Kommunikasjon og personkjemi

Når informantene skulle velge ny revisor, var det viktig for dem at de kunne ha en god dialog med revisor. For M1 og S2 var det viktig at revisors evne til å kommunisere med revisjonsklienten kom fram allerede i anbudsrundene de gjennomførte ved valg av ny revisor (Grönroos & Voima, 2013). Informantene er videre opptatte av at revisor kan utøve god service slik sett i et langvarig kjøper-selger-forhold. Det påpekes at et dårlig forhold til revisor vil påvirke den oppfattede verdien av revisjonen og dermed også kundetilfredsheten til revisjonsklientene, og det er derfor ønskelig at revisor kan være tydelig på kommunikasjon fra oppdraget starter. Det er ikke nok at revisor mener at revisor selv er god på kommunikasjon. Kommunikasjonen må oppleves som god for revisjonsklienten; revisjonsklienten kan være objektivt klar over at kommunikasjonen er god, men subjektivt kan det hende at kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsklient ikke er tilstrekkelig til at dette gir en høy oppfattet verdi av revisjonen. Det legges også vekt på at revisor må være lett tilgjengelig for revisjonsklienten dersom det oppstår situasjoner som tilsier at dette er nødvendig. Dette samsvarer med Fontaine, Letaifa og Herdas (2013) forskning på oppfattet verdi av revisjonstjenestene.

Det er antydninger i denne studien til at revisors evne til å kommunisere både egne begrensninger, og hvor grensen til hvilke typer oppgaver revisor kan bistå med er verdsatt av revisjonsklientene. Revisors begrensninger er ikke alltid noe revisjonsklientene har helt kontroll på. Når revisjonsklientene da ønsker at revisor skal gjennomføre en oppgave som potensielt kan true revisors objektivitet og uavhengighet, er det da nyttig at revisor kan kommunisere dette tydelig til revisjonsklientene sine.

### 5.3.3. Teknisk kompetanse og bransjespesialisering

Den tekniske kompetansen var viktig hos samtlige av informantene i min studie, noe som ikke stemmer helt med det Beattie og Fearnley (1995) kom fram til i sin studie. De fant at store selskaper var mer opptatt av den tekniske kompetansen, kvalitet og bransjekompetanse enn hva de mindre selskapene var. I min studie var disse punktene viktige hos samtlige, og kanskje spesielt de mellomstore selskapene hvor informanten ofte var daglig leder som hadde ansvaret for driften alene. Dette er trolig fordi de ikke har så mange sparringspartnere, annet enn revisor, og da blir revisors kompetanse uvurderlig.

Bransjekompetansen var spesielt viktige for selskapene som er innenfor svært spesifikke bransjer. Disse selskapene mener det er viktig at revisoren de velger har relevant og oppdatert kunnskap og erfaring spesifikt innenfor bransjen de selv opererer i (Fontaine et al., 2013; Beattie & Fearnley, 1995). Her ble det også påpekt at revisors bransjekompetanse ville bidra til at revisor kunne tilpasse seg hver enkelt revisjonsklient på en god måte, slik Buttler og Maklan (2019) omtaler massetilpasning beskrevet i delkapittel «2.5.2. Kunderelasjoner og verdi».

S1, som er blant de største selskapene i studien, later til å være den som bryr seg aller mest om bransjekompetansen knyttet til revisor. Bransjekompetansen var en viktig faktor hos de andre store selskapene når de skulle ha ny revisor (Beattie & Fearnley, 1995; Fontaine et al., 2013), men også viktig for de resterende informantene. Bransjespesialisering ble spesifikt pekt på som positivt der revisor reviderer flere selskaper i samme bransje, og kan benytte den lærdommen de får av andre selskaper i revideringen og utviklingen av informantenes selskap (Grönroos, 2011).

Videre er alle informantene svært opptatte av at revisor skal være sterk faglig, slik at de kan få den validiteten de trenger for å påse at regnskapet er utarbeidet riktig og i tråd med gjeldende lovkrav. Revisor skal bidra til kvalitetssikring av revisjonsklientenes regnskap, og føre til at regnskapsbrukerne kan ha tillit til at regnskapet og rapportene de får presentert av selskapet er riktige. Dette er den avgjørende delen av trepartsforholdet som fører til at forholdet mellom revisor, revisjonsklient og regnskapsbrukerne skiller seg fra den tradisjonelle prinsipal-agent teorien (Fontaine & Pilote, 2012; Siebke, 2009). Når regnskapsbrukerne har tillit til regnskapsinformasjonen som blir presentert, øker også tilliten til revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. Dette fører til at revisjonsklienten i trepartsforholdet opplever en positiv effekt av revisor.

Det var videre viktig for revisjonsklientene i denne studien at revisoren de velger kan bistå med forskjellige tjenester utenom kjernerevisjonen, og at de kan opptre som en veileder i situasjoner der det skulle være nødvendig (Fontaine, et al., 2013; Cederlöf et al., 2010). Det ble også viktig for informantene å sjekke referanser for både revisjonsselskapene og teammedlemmene som ble satt opp til det eventuelle oppdraget. Dette både for å vite at de revisorene som skulle arbeide med selskapene var kompetente, men også for å vite hvordan de var å arbeide sammen med. Dette ble gjort som et ledd av et utvalg indikatorer på hvorvidt revisor og revisjonsklient kom til å samarbeide godt.

Flere av informantene trekker spesifikt fram at revisor bør kunne være en god rådgiver utenfor kjernerevisjonen. Dette kommer i tillegg til å være deres revisor, og for at revisjonsklientene skal føle at de får en høyere oppfattet verdi ut av revisjonen (Fontaine et al., 2013; Cederlöf et al., 2010). Som rådgiver i tillegg til revisor, passer denne typen revisor innenfor selgertype (2) i trygge hender-revisorer av de seks selgertypene. Denne type revisor fungerer som rådgivere på toppen av revisorrollen sin, men de kompromitterer ikke revisortittelen og derfor heller ikke deres integritet, uavhengighet og objektivitet (Beattie et al., 2004).

#### 5.4. Foretrukket forhold til revisor

Samtlige selskaper i studien ser ut til å foretrekke et relasjonsbasert forhold til sin revisor hvor de har en kontinuerlig dialog og kan samarbeide godt og skape tillit til årsregnskapet framfor et transaksjonsbasert forhold hvor hovedfokuset er på kjøp og salg av en normal revisjonsberetning (Fontaine & Pilote, 2012; Grönroos, 1997, 2000; Biong & Nes, 2003; Fontaine et al., 2013; Beattie et al., 2000; Eilifsen et al., 2001; Magri & Baldacchino, 2004; Cederlöf et al, 2010). Et relasjonsbasert forhold vil videre påvirke revisjonsklientens oppfatning av revisjonens kvalitet og vil derfor påvirke deres kundetilfredshet. Det kommer tydelig frem i EPSI-ratingen som er gjennomført for å måle revisjonsklientenes kundetilfredshet, at revisjonsklientene stort sett er fornøyde med revisor. Videre framkommer det i revisjonsbarometerets målinger at kundetilfredsheten er marginalt høyere hos mindre revisjonsselskaper enn hos de fem store. For å benytte denne informasjonen i revisors fremtidige opptreden, bør revisjonsselskapene se på hva deres styrker og svakheter er i forholdet mellom revisor og revisjonsklient. Deretter kan revisjonsselskapene utarbeide en strategi basert på deres konkurransefortrinn.

Det sentrale med relasjonsmarkedsføring er at både revisor og revisjonsklient aktivt kommuniserer med hverandre og ha en kontinuerlig dialog. Videre er en viktig faktor med denne innfallsvinkelen at revisor og revisjonsklient oppnår en sterk forbindelse som fører til et godt samarbeid for arbeidet som må gjennomføres, framfor et ensidig fokus på kjøp og salg (Biong & Nes, 2003). Et relasjonsbasert forhold til revisor vil i tillegg føre til en tillit mellom revisor og revisjonsklient over tid. Partene vil kjenne hverandre såpass godt at det er mulig at revisor vil merke en forandring i adferd hos revisjonsklienten i fall det er fare for regnskapsmanipulasjon, noe daglig leder i M1 påpekte i denne studien. Det er samtidig ikke ønskelig at revisor skal få en for høy tillit til revisjonsklienten slik som selgertype (4) fort kan gjøre og dermed innta en for lite kritisk innstilling til revisjonen (Beattie et al., 2004).

Revisor skal være tillitsskapende, men revisor skal også være kritisk og nøye i arbeidet sitt, noe M2 og M5 spesifikt påpeker at er viktig for dem at revisor skal bidra til å sikre at det de selv leverer er riktig, jf. ISA 200 pkt. 13 (I). Det virker som at det er en bred oppfatning at revisor først og fremst skal være et godt kontrollorgan som gjør arbeidet sitt effektivt og punktlig. Dette ses også i en studie i Canada hvor validering av selskapets arbeid og revisors uavhengighet var viktig for klientene som ble intervjuet i studien (Fontaine et al., 2013).

Informantene ønsker en oppfølging basert på en individuell basis (Buttle & Maklan, 2019). M1 og S1 ønsker en tett oppfølging mens L1, M2, M3 og S2 ikke føler at dette er nødvendig så lenge de får jevnlige og gode oppdateringer fra revisor. L1 er trolig den informanten som ønsker minst oppfølging på grunn av deres kompetanse og størrelse på selskapet. Videre er dette knyttet til revisjonsklientens syn på revisjonens verdi som baserer seg på hva klientene får igjen for pengene og deres egeninnsats, og vil dermed være forskjellig fra en klient til en annen (Buttle & Maklan, 2019).

Det er indikasjoner i denne studien som viser til at de mindre selskapene verdsetter en direkte relasjon med revisor høyere enn det større selskaper gjør. Disse selskapene er mer opptatte av partners og revisjonsmedarbeidernes personlige egenskaper, mens det hos de større selskapene ikke er like avgjørende. Dette kan henge sammen med at de mindre selskapene i større grad benytter revisor, og ikke nødvendigvis andre i eget selskap som sparringspartner (Beattie & Fearnley, 1995; Magri & Baldacchino, 2004, Fontaine & Pilote, 2012). Her har vi et unntak hos S3 som gikk for revisjonsselskapet på grunn av revisoren med bransjespesialiteten. Revisors evne til å kommunisere godt med revisjonsklienten blir trukket fram som en viktig faktor når et selskap skal velge ny revisor. Dette innebærer også at revisjonsklienten kan stole på revisor, og at revisor har tillit til revisjonsklienten sin (Fontaine

& Letaifa, 2012; Fontaine et al., 2013). Det vil være variasjoner i hvor involvert en revisjonsklient vil være i sitt forhold til revisor, noen ønsker å være mer involvert i revisjonsprosessen, mens andre ønsker å være mer passive. Det virker imidlertid ikke som at dette er et avgjørende moment for kundetilfredsheten i denne studien da dette ikke er målt direkte slik det er blitt gjort i annen forskning på feltet (Herda et al., 2014).

### 5.5. Hva gjør at et revisjonsselskap oppfattes som mer attraktivt enn et annet?

Potensielle revisjonsklienter vil naturligvis se på hvilken omtale revisjonsselskapene får fra andre. Et godt renommé og hvilke erfaringer andre revisjonsklienter har med revisoren eller revisjonsselskapet vil derfor føre til at et revisjonsselskap kan være mer attraktivt for en potensiell kunde enn et annet revisjonsselskap (Beattie & Fearnley, 1995; Dopuch & Simunic, 1980, 1982; Cederlöf et al., 2010). Merkevareravn, og hva revisjonsklienter og andre i nettverket forbinder med merkevareravnet har innvirkning på hva som gjør et revisjonsselskap mer attraktivt enn en annet (Dopuch & Simunic, 1980, 1982; Craswell et al., 1995). Med andre ord kan en anta at hvis noen har en dårlig erfaring med et revisjonsselskap eller en revisor i selskapet, så vil de kommunisere dette til nettverket sitt. Det er derfor viktig å kunne kommunisere med en klient selv om revisor og revisjonsklient skulle vise seg å ikke være kompatible. Det er en fordel for revisor å kunne kommunisere dette til revisjonsklienten som velger å skifte enten til en annen revisor i selskapet, eller går til et annet selskap, fordi det vil komme fram når andre stiller spørsmål om vedkommende eller selskapet til revisjonsklientene med disse erfaringene (Cederlöf et al., 2010). Dette kan også være viktig fordi at revisjonsklienten kan basert på dette, se om revisor ser løsninger framfor problemer. Dersom revisor er god til å kommunisere til potensielle revisjonsklienter at de er gode på spesifikke bransjer, og hva de kan tilby de forskjellige revisjonsklientene sine, kan dette også føre til at et revisjonsselskap kan være mer attraktivt enn et annet.

Det er slik at større revisjonsselskap er mer kjent i markedet enn det et mindre selskap vil være. Dette kan være både positivt og negativt for revisjonsselskapene basert på hvilken type omtale de får. I all hovedsak er de store revisjonsselskapene «enklere» å skifte til for de som ikke ønsker å bruke mye tid på å undersøke markedet når det gjelder revisorer, nettopp fordi «alle» har hørt om dem (Dopuch & Simunic, 1980, 1982). Videre kan et stort revisjonsselskap være mer attraktivt for større selskap i det fall det skulle oppstå en erstatningssak eller andre uenigheter fordi et større revisjonsselskap vil kunne dekke de eventuelle tap som måtte oppstå

(Defond & Zhang, 2014). Innenfor regionene er det dog større kunnskap knyttet til mindre revisjonsselskaper, og mye av deres attraktivitet vil gå på hva deres nåværende og tidligere revisjonsklienter sier om dem til sine nettverk.

Basert på tilbakemeldingene fra informantene i denne studien vil en revisor av høy oppfattet kvalitet gjøre slik at det eventuelle revisjonsselskapet vil være mer attraktivt enn et revisjonsselskap med lavere oppfattet kvalitet. Det fremkommer også av informantene at selgertype (1) korsfarere og selgertype (2) i trygge hender-revisorer er å foretrekke, men aller mest selgertype (2) fordi flertallet ønsker at revisor skal kunne fungere som rådgiver i tillegg til å være revisor. Det er tydelig at ingen av informantene ønsker selgertyper som tøyser regler, ikke har integritet, og heller ikke respekt for yrket sitt og det regelverket som er satt (Beattie & Fearnley, 2004).



## 6. Avslutning og konklusjon

I dette kapitlet kommer jeg kort til å gå gjennom formålet med studien, forsøke å besvare problemstillingen som er satt for denne oppgaven, og til sist vil jeg komme med forslag til videre forskning.

### 6.1. Formålet med studien

Formålet med denne studien var å belyse norske aksjeselskapers atferd før, etter og gjennom revisorskifter, og få fram hvorfor selskapene i studien skifter revisor. Videre ønsket jeg å få en pekepinn på hva en revisor kan gjøre for å tiltrekke seg nye klienter, og hvordan revisor kan beholde nåværende klienter for å hindre at revisjonsklienter gjennomfører et revisorskifte fra dem til en annen revisor.

For å gjøre dette stilte jeg følgende problemstilling:

*Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?*

Denne ble så delt i tre forskningsspørsmål for å kunne besvare den på en effektiv måte:

- Hvorfor skifter selskapene revisor?
- Hvilke egenskaper er viktige for selskapene når de skal velge ny revisor?
- Hva gjør at en revisor oppfattes som mer attraktiv enn en annen?»

For å besvare problemstillingen har jeg prøvd å stille spørsmål rundt temaet for å danne meg et bilde av hva revisjonsklienter ønsker av revisoren sin. Det er varierende viktighet rundt forskjellige faktorer, dette fordi revisjonsklienter vil være forskjellige i forhold til hverandre. Videre valgte jeg å intervju åtte aksjeselskaper i Norge, hvorav sju skiftet revisor i 2018 og 2019, og ett som ikke hadde skiftet revisor på omtrent ti år.

### 6.2. Konklusjon

Konklusjonen til denne masteroppgaven vil være basert på teori som omhandler revisorskifter både nasjonalt og internasjonalt, kundetilfredshet og kundelojalitet, samt relasjonen mellom revisor og revisjonsklient. Med dette grunnlaget har det blitt argumentert for hvilke faktorer som fører til revisorskifte og hva revisor selv kan gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter. Totalt sett er dette satt i et kundeperspektiv hvor verdien av revisjonen er vurdert.

Det første forskningsspørsmålet som ble stilt var «Hvorfor skifter selskapene revisor?». Her var det forutinntatt fra tidligere forskning at pris, forholdet mellom revisor og revisjonsklient

og bransjekompetanse ville være viktige faktorer. Dette viste seg å være tre viktige faktorer, men pris var ikke like viktig som først antatt. Det som imidlertid viste seg, var at revisjonsklientens syn på verdien av revisjonen styrte hvor viktig prisen var for informantene i denne studien. Hvis selskapene selv følte at de fikk valuta for pengene de betalte til revisjonsselskapene, spilte ikke prisen en avgjørende rolle for å skifte revisor. Forholdet mellom revisor og revisjonsklient og manglende bransjekompetanse var de to faktorene som fremskyndet revisorskifte. Særlig hvis forholdet mellom revisor og revisjonsklient ble merkbart dårligere eller at revisor tydelig utviste mangel på tillit hos revisjonsklienten, skjedde revisorskiftet raskere.

Det andre forskningsspørsmålet var «Hvilke egenskaper er viktige for selskapene når de skal velge ny revisor?». Personkjemi, bransjekompetanse og revisor evne til å bidra som rådgiver, samt. at lokasjonen til revisor ville spille en rolle når ny revisor skulle velges. Det viste seg imidlertid at lokasjon ikke nødvendigvis var en avgjørende rolle i alle tilfellene. Det var sprikende meninger om hvorvidt det var viktig å ha revisor i nærheten, men ofte var bransjekompetansen til revisor og revisjonsteamet en viktigere faktor. Personkjemi ble en svært viktig faktor for samtlige av selskapene. Forholdet mellom revisor og revisjonsklient, og dermed deres personkjemi var viktig for å kunne samarbeide godt.

Det siste forskningsspørsmålet var «Hva gjør at en revisor oppfattes som mer attraktiv enn en annen?». Dette forskningsspørsmålet ville blitt besvart ulikt av et lite revisjonsselskap og et stort revisjonsselskap. De små og mellomstore revisjonsselskapene har styrker og svakheter som store revisjonsselskaper ikke har og omvendt. I all hovedsak vil et godt renommé trolig gjøre et revisjonsselskap mer attraktivt enn et revisjonsselskap med et dårligere renommé. Deres evne til å kommunisere ut deres styrker i form av hvordan de behandler sine revisjonsklienter og hvilke bransjer de har spesialistkompetanse innen kan også bidra til at de oppfattes som mer attraktive enn andre. For eksempel hvis et revisjonsselskap har spesialkompetanse på for eksempel fornybar energi, og denne revisoren er bedre kjent for dette enn samtlige andre, vil dette kunne påvirke andres oppfatning av revisors attraktivitet.

Totalt sett vil besvarelsen på problemstillingen *Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?* Besvares i de følgende avsnittene. Det fremkommer av oppgaven at det er en kausal årsakssammenheng mellom faktorer revisor kan påvirke og hva som fører til at revisjonsklientene skifter revisor.

For å beholde eksisterende revisjonsklienter er det viktig at revisor tilrettelegger for at det kan være en åpen kommunikasjonslinje mellom revisjonsklientene og revisor slik det er lagt fram i relasjonsmarkedsføringen. På denne måten kan revisjonsklientene ta opp bekymringer og ønsker uten å føle at de kompromitterer relasjonen til revisor. Revisor bør med andre ord være åpen for tilbakemeldinger av både positiv og negativ karakter. Dette bidrar til at den enkelte revisjonsklient føler seg ivaretatt og at deres eventuelle bekymringer blir tatt på alvor. Å ta en enkel telefon til revisjonsklientene fra en tid til en annen kan bidra til at revisjonsklientene føler seg verdsatt og dermed blir hos revisor. Ved å fokusere på relasjonsutviklingen og åpen og god dialog mellom revisor og revisjonsklient, kan revisor trolig i flere tilfeller unngå at en eksisterende revisjonsklient ønsker å skifte revisor.

For å tiltrekke seg nye revisjonsklienter vil det først og fremst være viktig å opprettholde et godt renommé. Hvis noen i nettverket til en revisjonspliktig som den revisjonspliktige stoler på har en dårlig erfaring med et selskap eller en spesifikk revisor, er det trolig at den revisjonspliktige ikke ønsker å benytte seg av denne revisoren. Hvis en anbudsrunde benyttes eller hvis en revisjonspliktig innhenter tilbud for revisors tjenester, er det basert på informantene i denne studien, viktig å tilpasse seg revisjonsklientens ønsker og behov uten at dette bryter med revisors integritet. Det viser seg i denne studien at det er særlig viktig å sette seg inn i den revisjonspliktiges bransje og vise at revisor både forstår bransjen og det individuelle selskapet. Dette fordi de fleste informantene ønsker at revisor skal kunne bidra med rådgivning og komme med tips til hva som kan effektiviseres og gjøres bedre i den revisjonspliktiges drift.

### 6.3. Forslag til videre forskning

Denne studien bidrar til et mer komplekst syn rundt revisorskifter i Norge i og med at det er gjennomført dybdeintervjuer for å kunne komme fram til samspillet mellom forskjellige faktorer som avgjør om revisjonspliktige selskap ønsker å skifte revisor. Fordi det er gjennomført dybdeintervjuer er det ikke mulig å generalisere funnene grunnet et lite og begrenset utvalg i forhold til den totale populasjonen. Det har likevel oppstått en overførbarhet da denne studien bidrar til innsikt av betydning, som flere revisjonsklienter kan kjenne seg igjen i. Overførbarheten av studien kan testes ved å gjennomføre lignende studier på lignende utvalgstyper. På grunnlag av dette tror jeg det vil være interessant å se videre på

det som har kommet fram i denne studien ved å benytte en mer omfattende studie med hovedsak på relasjon og kommunikasjon mellom revisor og revisjonsklient.

Det framkom av denne studien at selskaper som ikke lengre er revisjonspliktige etter lovgivningen fravelger revisjon. Det kan være interessant å se på hvorvidt disse ønsker å fortsette som kunde hos revisor når de ikke lengre er revisjonspliktige, og hva som eventuelt må til for at selskapene skulle ønske dette.

Videre var det et selskap i denne studien som benyttet seg av en caseoppgave under anbudsrunder for å «prøve ut» revisorene. Det vil det være interessant å se på hvor utbredt caseoppgaver er å benytte i anbudsrunder når et selskap skal velge ny revisor, og hvilke typer caseoppgaver dette er. Til sist så er det merkbart at revisor som rådgiver er etterspurt hos revisjonsklientene. Derfor tror jeg det kan være interessant å se videre på hvorfor revisor benyttes som rådgiver i stedet for at revisor blir ansatt som selskapets rådgiver, og at selskapet i stedet for finner seg ny revisor.

## Referanseliste

- Aalund. (2019). *En spesialutgave til respondentene i Revisjonsbransjen*. Aalund.com.  
<https://www.aalund.com/wp-content/uploads/2018/01/Nyhedsbrev-NO-2019.pdf>
- Altinn. (2021, 12. april). *Må jeg ha revisor?* Altinn.no  
<https://www.altinn.no/starte-og-drive/regnskap-og-revisjon/ma-jeg-ha-revisor/>
- Anderson, E. W. and Mittal, V. (2000). Strengthening the satisfaction-profit chain. *Journal of Service Research*, 3(2), 107-120. <https://doi.org/10.1177/109467050032001>
- Asl. (1997). Lov om aksjeselskaper. (LOV-1997-06-13-44). Lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44?q=asl>
- BDO. (2021). CRM-system. Bdo.no  
<https://www.bdo.no/nb-no/tjenester/regnskap/crm-system>
- Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International Journal of Auditing*, 8(1), 1-19.  
<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2004.00225.x>
- Beattie, V. & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics and the Drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and business research*, 25(100), 227-239. <https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729912>
- Bekken, T. H. & Bjørnara, L. G. T. (2019). *Relasjon mellom revisor og klient ved skifte av revisjonsselskap: Har relasjon mellom revisor og klient en betydning for skifte av revisjonsselskap?* [Masteroppgave, Universitetet i Agder]. Aura.  
<http://hdl.handle.net/11250/2616713>
- Biong, H. & Nes, E. (2003). *Markedsføring på bedriftsmarkedet* (3. utg). Universitetsforlaget.
- Brevik, E. (2019). *Hva kjennetegner små selskapers bruk av rådgivning fra revisor?* [Masteroppgave, Nord Universitetet]. NordOpen.  
<https://hdl.handle.net/11250/2650622>
- Bråthen, S. (2014). Utfordringer hos små og mellomstore revisjonsselskaper. *Revisjon og regnskap*, 12(5), 13-14. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/5-13-4.pdf>
- Brønnøysundregisteret. (2021, 18. februar). *Kunngjøringer*.  
<https://w2.brreg.no/kunngjoring/index.jsp>
- Buttle, F. & Maklan, S. (2019). *Customer relationship management: Concepts and technologies* (4. utg). Routledge.
- Cederlöf, S., Hagström, M. & Jonsson, D. (2010). *Val av revisor: Vad revisjonsbyråer kan*

- tänka på vid marknadsföring av sina tjenester till mindre aktiebolag.  
[Bacheloroppgave, Mälardalens Högskola]. DiVA. <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:325552/FULLTEXT01.pdf>
- Craswell, A. T, Francis, J. R. & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of accounting and economics*, 20(3), 297-322. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00403-3](https://doi.org/10.1016/0165-4101(95)00403-3)
- Defond, M. & Zhang. J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics* 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- EPSI Rating. (2019). *Epsi Norge om Revisjon og regnskap 2019*. Epsi Rating Norge. <https://www.epsi-norway.org/wp-content/uploads/2020/02/EPSI-Norge-om-Revisjon-og-regnskap-2019.pdf>
- Finanstll. (1956). Lov om tilsynet med finansforetak mv. (LOV-1956-12-07-1). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1956-12-07-1?q=finanstilsynsloven>
- Fontaine, R. & Letaifa, S. B. (2012). The reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service: a qualitative study in Canada. *Cahier de recherche*, 1(8), 1-37. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2196647>
- Fontaine, R., Letaifa, S. B. & Herda, D. (2013). An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service. *Current issues in Auditing*, 7(1), A1-A14. <https://doi.org/10.2308/ciia-50476>
- Fontaine, R. & Pilote, C. (2012). Client's preferred relationship approach with the financial statement auditor. *Current issues in auditing*, 6(1), P1-P6. <https://doi.org/10.2308/ciia-50116>
- Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6. (2018). Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6. (FOR-2018-01-03-7). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2018-01-03-7?q=FOR-2018-01-03-7>
- Fregl. (1985). Lov om registrering av foretak. (LOV-1985-06-21-78). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1985-06-21-78?q=foretaksregisterloven>
- Grandal, B. H. (2020, 3. desember). Skyhøy tillit til revisorer. *Finansavisen*. <https://finansavisen.no/nyheter/naeringsliv/2020/12/03/7591416/skyhoy-tillit-til-revisorer>
- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2011). *Metode og dataanalyse: Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP* (2. utg.). Høgskoleforlaget.
- Grönroos, C. (1997). Value-driven relational marketing: From products to resources and

- competencies. *Journal of Marketing Management* 13(5), 407-419.  
<https://doi.org/10.1080/0267257X.1997.9964482>
- Grönroos, C. (2011). A service perspective on business relationships: the value creation, interaction and marketing interface. *Industrial Marketing Management* 40(2), 240-247. <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2010.06.036>
- Grönroos, C. & Voima, P. (2013). Critical service logic: making sense of value creation and co-creation. *Journal of the Academy of Marketing Science* 41(2), 133-150.  
<https://doi.org/10.1007/s11747-012-0308-3>
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg.). Gyldendal Akademisk.
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon: Teori og metode* (7. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Gummesson, E. (1999). *Total relationship marketing: Rethinking marketing management: From 4Ps to 30Rs*. Butterworth Heinemann.
- Hasås, T. (2018, 9. januar). *Halvparten av norske aksjeselskap har ikke revisor*. FriFagbevegelse. <https://frifagbevegelse.no/forside/halvparten-av-norske-aksjeselskap-har-ikke-revisor-6.158.521447.4a905c3f3c>
- Heliodoro, P., Lopes, M. M., Pinho, C. S. & Ramos, R. (2016). The impact of audit reports on auditor change – Verification of the determining factors for auditor change in the Portuguese context. *International journal of business and social science* 7(10), 1-13.  
[http://ijbssnet.com/journals/Vol\\_7\\_No\\_10\\_October\\_2016/1.pdf](http://ijbssnet.com/journals/Vol_7_No_10_October_2016/1.pdf)
- Herda, D., Petersen, M. & Fontaine, R. (2014). Does client participation in an external audit affect their satisfaction with the audit service? *Managerial auditing journal* 29(9), 818-836. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2013-0916>
- Jacobsen, D. I. (2011). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2. utg.). Høyskoleforlaget.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3(4), 305-360.  
<https://doi.org/10.2139/ssrn.94043>
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (5. utg.). Abstrakt forlag.
- Knechel, W. R., Nemi, L. & Sundgren, S. (2008). Determinants of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market. *International Journal of Auditing*, 12(1), 65-88.  
<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00370.x>
- Krumsvik, R. J. (2014). *Forskningsdesign og kvalitativ metode – ei innføring*. Fagbokforlaget.

- Magri, J. & Baldacchino, P. J. (2004). Factors contributing to auditor-change decisions in Malta. *Managerial auditing journal* 19(7), 956-968.  
<https://doi.org/10.1108/02686900410549466>
- Nordengen, O. K. (2011). *Derfor skifter selskap revisor: en studie av revisorskifter blant norske aksjeselskaper*. [Masteroppgave, Handelshøyskolen BI]. BiOpen.  
<http://hdl.handle.net/11250/94907>
- Næringslivets Hovedorganisasjon. (u.å.). *Fakta om små og mellomstore bedrifter (SMB)*. Hentet 10. mai 2021. <https://www.nho.no/tema/sma-og-mellomstore-bedrifter/artikler/sma-og-mellomstore-bedrifter-smb/>
- Opinion. (2020). Omdømme 2020: Gjennomført av Opinion AS for Revisorforeningen september 2020 [Statistikk].
- Prop. 37 LS (2019-2020). *Lov om revisjon og revisorer*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-37-ls-20192020/id2682333/>
- Revisorforeningen (2020a). Aktuelt: Konkursbølge blant selskaper uten revisor. *Revisjon og regnskap*, 18(4), 1-10. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2020/4-5-10.pdf>
- Revisorforeningen (2020b, 4. desember). *Skyhøy tillit til revisorene*.  
<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/skyhoy-tillit-til-revisorene/>
- Revisorloven (2020). Lov om revisjon og revisorer. (LOV-2020-11-20-128). Lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-11-20-128?q=revisorloven>
- Ritchie, J. & Lewis, J. (2005). *Qualitative research practice*. Sage Publications.
- Rskl. (1988). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56). Lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskapsloven>
- Sekaran, U. & Bougie, R., J. (2020). *Research methods for business: a skill building approach* (8. Utg). John Wiley & Sons Inc.
- Siebke, H. A. (2009). Når revisor skal og bør trekke seg. *Revisjon og regnskap*, 7(8), 30-34.  
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2009/8-30-4.pdf>
- Singh, N., Tyagi, H. & Bamel, U. (2021). Impact of transactional, relational and balanced contract on affective commitment: Meaningful work as a mediator. *Journal of productivity and performance management*, 70(1), 131-149.  
<https://doi.org/10.1108/IJPPM-12-2018-0432>
- Stenvold, T. D. & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis*. Fagbokforlaget.
- Tjora, A. (2017). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis* (3. Utg.). Gyldendal Akademisk.
- Verdal, H. & Vegusdal, M. F. (2020). *Revisors fratredelse: Har revisorer problemer med å*



*vurdere vilkår og tidspunkt for fratredelse?* [Masteroppgave, Universitetet i Agder]

Aura. <https://hdl.handle.net/11250/2678778>

Woo, E-S. & Koh, H. C. (2001). Factors associated with auditor changes: a Singapore study.

*Accounting and business research*, 31(2), 133-144.

<https://doi.org/10.1080/00014788.2001.9729607>

## Vedlegg

### Vedlegg 1: Diskusjonsnotat – Lill-Ane Marlen Henriksen

I dette diskusjonsnotatet skal jeg diskutere temaet ansvarlighet, og hvordan dette relaterer seg direkte til min masteroppgave. Først vil jeg gi et sammendrag av masteroppgaven. Videre vil jeg gå inn på masteroppgavens tema tilknyttet ansvarlighet og hvordan ansvarlighet kan knyttes til hele masterprogrammet i regnskap og revisjon. Deretter vil jeg diskutere etiske problemstillinger knyttet til revisors rolle som allmennhetens tillits person og de ønsker om at revisor skal opptre mer som rådgiver for revisjonsklientene. Avslutningsvis vil jeg trekke fram etiske problemstillinger knyttet til oppgavens forskningsspørsmål masteroppgavens datainnsamling og behandling av personvernsopplysninger.

### **Sammendrag av masteroppgaven**

Denne masteroppgaven er et produkt av at jeg ønsket å se hva revisjonsklienter tenker om revisorer, og at den største utfordringen spesielt for små og mellomstore revisjonsselskapene er å beholde og tiltrekke seg nye revisjonsklienter. Dette førte til at hovedproblemstillingen min gikk ut på akkurat det: *«Hva kan revisor gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter?»* Jeg ønsket dog ikke å kun forholde meg til små og store revisjonsselskaper, men å se om dette kunne være et tema over hele linjen uavhengig av størrelsen på de forskjellige revisjonsselskapene. Jeg ønsket å undersøke om det var kausale årsakssammenhenger til at revisjonsklientene valgte å skifte revisor, og om dette var noe revisor kunne påvirke.

For å besvare problemstillingen, har jeg gjennomført åtte dybdeintervjuer med henholdsvis tre store aksjeselskaper, fire mellomstore aksjeselskaper og et lite aksjeselskap som har ansvaret for flere andre små aksjeselskap.

Det er tatt utgangspunkt i et bredt spekter av litteratur som omhandler revisorskifte, det er særlig lagt fokus på Beattie & Fearnley, og Fontaine & Letaifa sitt arbeid i henholdsvis Storbritannia og Canada. Videre er det fokusert på kundetilfredshet og relasjoner mellom kunder og leverandører med spesielt fokus på customer relationship management av Buttle & Maklan og det som ellers naturlig fulgte med dette, da særlig Gummesson og Grönroos sitt arbeid innenfor relasjonsmarkedsføring og verdiskapning. Beattie og Fearnley kom fram til at større selskap var mer opptatt av teknisk kompetanse, kvalitet og bransjekompetanse enn det

mindre selskaper var, og at de store selskapene var mindre opptatte av prisen på revisjonshonoraret (Beattie & Fearnley, 1995). Dette ble sentralt for den videre prosessen i denne masteroppgaven og førte til at jeg videre så på oppfattet verdi av revisjonen og revisjonsklientenes syn på kundetilfredshet. Dette førte også til at jeg ønsket at utvalget skulle være i forskjellige kategorier slik at jeg kunne stille synene til selskapene opp mot hverandre, og undersøke om det var store variasjoner basert på størrelsen til revisjonsklientene.

Spørsmålene stilt på intervjuene og intervjuguiden er utviklet med grunnlag i EPSI rating og Aalunds revisjonsbarometer. I tillegg har lignende kvalitative studier gjennomført i utlandet påvirket utviklingen av intervjuguiden. Til slutt har også studier på lignende områder i Norge, og da særlig masteroppgaver knyttet til revisorskifter og forholdet til revisor, vært grunnlaget for faktorene som blir sett på i denne masteroppgaven. Dette for å skaffe en kontinuitet og mulighet til å bygge på tidligere forskning når kvalitative undersøkelser i et så lite omfang som her, ikke kan generaliseres. Målet med denne masteroppgaven var ikke å finne svar på hvor mange som skiftet revisor, men hvorfor de gjorde det, og hvordan samspillet mellom forskjellige faktorer førte til at revisjonsspliktige selskaper valgte å finne seg ny revisor, hvordan dette ble gjort og hvorvidt de er fornøyde med den revisoren de endret til – og derav hva som var annerledes og likt mellom de tidligere og de nåværende revisorene.

For å få gode og reflekterte svar på det jeg ønsket svar på, ble spørsmålene sendt til informantene i forkant av intervjuene slik at økonomisjefen/daglig leder hadde mulighet til å forberede seg på disse uten min påvirkning. For å få mest mulig troverdige og dermed pålitelige svar var jeg svært fokusert på å ikke stille ledende spørsmål, og derfor utelate spørsmål som for eksempel var rettet mot bestemte kapabiliteter, som blant annet lokasjon, selv om dette var et spørsmål som ville komme opp på intervju, men som har gode muligheter til å påvirke de resterende svarene ved at informantene har sett spørsmålet før de svarer på resterende spørsmål. Det var viktig for meg at jeg ikke gjorde spørsmålene for kompliserte til at jeg ikke fikk svar på alt jeg ønsket svar på. Det ble derfor sentralt at hvert enkelt spørsmål ikke skulle inneholde flere delspørsmål da dette kan føre til at jeg kun får svar på den siste delen det blir stilt spørsmål rundt (Johannessen et al., 2016).

Intervjuene viste at det var særlig forhold som relasjon til revisor og personkjemi som gjorde at selskaper endret revisor. I tillegg var pris og ikke minst teknisk kompetanse bransjespesialisering to viktige faktorer. Disse tre forholdene har jeg sett på som

hovedgrunner til at informantene mine endret revisor, og er definitivt områder det burde ses på videre. Videre mente flere av informantene at god kundeservice fra revisor til revisjonsklient er en svært viktig faktor for den opplevde kundetilfredsheten gjennom revisjonen.

Når informantene skulle finne ny revisor var det særlig fire faktorer som ble viktige å vurdere: kommunikasjon, bransjeforståelse, tillitsfull relasjon og revisors evne til å gi praktiske tilbakemeldinger på hvordan selskapene kan forbedre og utvikle sin bedrift.

Masteroppgaven konkluderer med at det er sammensatte grunner til at selskaper endrer revisor. En av informantene hadde det så enkelt som at det var snakk om et oppkjøp av et selskap og dermed begrunnet revisorskiftet i eierskifte, og at de fikk hjelp av en revisor de kjente til fra før til å gjennomføre denne prosessen. De resterende informantene i denne studien hadde mer komplekse grunner til å endre revisor. Det mest vanlige jeg så var at de hadde to hovedgrunner som gjorde at de ønsket å se etter ny revisor, samt at andre faktorer spilte inn. Særlig forholdet til revisor, revisors tekniske kompetanse og bransjespesialisering, og prisen på revisjonstjenestene påvirket klientenes beslutningstaking i forbindelse med revisorskiftene. Men at særlig forholdet til revisor og derav kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsklient, med eller uten bransjekompetanse framskyndte revisorskiftene.

Videre konkluderes det med at samtlige selskaper er fornøyde med den nåværende revisoren og har ingen foreløpige ønsker om å endre revisor. Når stilt spørsmål om hva som skulle ha vært grunnen til et eventuelt revisorskifte i framtiden, fortalte informantene at det skulle mye til. Da var det faktorer som en vesentlig høyere pris, at revisor ikke ønsker å tilpasse seg revisjonsklienten lengre, og at revisor begynner å gjøre en dårlig jobb sett fra øynene til revisjonsklientene som ville være utslagsgivende. I forhold til hva revisjonsklientene ønsker av revisor, ser det ut til at revisjonsklientene foretrekker et relasjonsbasert forhold til revisjon framfor transaksjonsbasert forhold til revisor hvor partene kan ha en åpen og god dialog med hverandre (Fontaine & Pilote, 2012; Grönroos, 1997; Biong & Nes, 2003)

### **Masteroppgavens tema og ansvarlighet knyttet til hele masterprogrammet, inkl. bachelor**

Interessen min rundt masteroppgavens tema kommer fra blant annet det at jeg har arbeidet med kundeservice i varehandelen i sju år. Jeg er derfor svært interessert i hva som påvirker

kunder i positiv og negativ retning, og hva som er grunnen til at revisjonsklienter skifter revisor. Videre har bachelorutdanningen min i Økonomi og Administrasjon med en 60 studiepoengs fordypning i regnskapsføring ved Universitetet i Tromsø vært et godt grunnlag for masterprogrammet Regnskap og revisjon – Siviløkonom ved Universitetet i Agder. Gjennom bachelorens tre år ble vi kontinuerlig opplyst om relevante problemstillinger i arbeidslivet, og vi ble lært opp til å ha kompetanse og integritet gjennom studiet, og til å stille de vanskelige spørsmålene. Noe som jeg vil påstå at har påvirket mitt ønske om å skrive masteroppgave om et såpass relevant tema som det ikke er gjort spesielt mye forskning på i Norge. På masterprogrammet i Regnskap og revisjon ved Universitet i Agder har ansvarlighet vært et tema gjennom en rekke emner, og da særlig Revisjon 1 og 2, Foretaksrett, og Skatte- og avgiftsrett. Gjennom masterprogrammet har vi lært hvordan vi skal opptre som ansvarlige personer i arbeidslivet og hvordan revisor skal gjennomføre arbeidet sitt på en etisk og riktig måte. I emnet Research Methods For Business har vi fått en innføring i hvordan datainnsamling bør gjøres på en ansvarlig måte, noe som jeg tror ga samtlige avgangstudenter ved Handelshøyskolen ved UiA et godt grunnlag for å håndtere datainnsamlingen og analyseringen på en ansvarlig måte.

### **Etiske utfordringer knyttet til temaet**

Knyttet til temaet er det noen etiske utfordringer i forhold til revisors rolle. Når blir revisor mer en rådgiver enn en kontrollperson for en revisjonsklient? Dette er en vanskelig balansegang å bedømme, både for revisjonsklientene, men også for revisor selv. Revisors hovedrolle er som allmennhetens tillitsperson og revisor skal bedømme hvorvidt informasjonen norske selskaper selv presenterer er pålitelig. Gjennom denne rollen må revisor hele tiden sørge for å opprettholde verdier som integritet, objektivitet, uavhengighet og profesjonalitet. I tillegg er det etiske vurderinger som må tas i forhold til om revisor er uavhengig og objektiv til revisjonsklientene sine, både faktisk uavhengighet og tilsynelatende uavhengighet. Disse vurderingene må gjøres løpende, og hver gang det foreligger nye forhold som kan påvirke revisors objektivitet og uavhengighet. På bakgrunn av lovgivningen må revisor i hvert eneste tilfelle kunne vurdere hvorvidt revisor vil være og framstå som uavhengig og objektiv om revisor går i gang med en rådgivningstjeneste når revisor er den eksterne revisoren for selskapet.

Revisor skal ivareta regnskapsbrukernes behov samtidig som revisor bør ha et godt forhold til revisjonsklienten og lytte til hva revisjonsklienten ønsker uten at dette strider mot revisors

rolle som allmennhetens tillitsperson. I denne studien var samtlige informanter opptatte av at det de leverte er riktig og uten vesentlige feil, og revisor skal bistå i å kunne bekrefte dette for allmennheten. Videre er informantene svært opptatte av revisors kompetanse slik at de kan få videre utbytte av denne i tillegg til kjernerevisjonen. Problematikken rundt etiske utfordringer oppstår når revisjonsklienten ønsker at revisor skal være rådgiver utenom. Dette fordi revisor må ta løpende vurderinger i forhold til om revisor kan påta seg de forskjellige oppgavene som revisjonsklienten ønsker at revisor skal utføre for dem. Det er viktig at revisor er sin rolle bevisst og kan si nei slik at revisor fortsatt opprettholder de verdier som revisor skal inneha.

I forhold til forskningsspørsmålene som hjalp til med besvarelsen av hovedproblemstillingen ble det viktig for meg å besvare disse på en måte som ikke inkluderte ledende spørsmål slik at jeg kunne vri svarene i den retningen jeg selv ønsket. Intervjuguiden ble derfor et viktig punkt i dette. Spørsmålene ble holdt nøytrale og enkle, og jeg gjorde meg på forhånd notater for hva jeg kunne si for å forklare hva hensikten med spørsmålene var uten å påvirke svarene til informantene.

En annen etisk utfordring oppstod i kontakt med informantene og hvordan deres personopplysninger skulle håndteres. Det ble her nødvendig å følge retningslinjene til NSD. Alle informantene fikk tildelt kodenavn basert på om de representerte et lite, et mellomstort eller et stort aksjeselskap. All data som kunne identifisere dem ble holdt adskilt fra informasjonen de ga meg i løpet av prosessen med intervjuene, og det er derfor ikke mulig at de gjenkjennes av andre. Alle informanter ble opplyst om hvordan datamaterialet deres kom til å bli håndtert i forkant av intervjuene slik at samtlige informanter var opplyst om dette før den videre datainnsamlingen startet. Intervjuene ble innspilt på båndopptaker og transkribert fortløpende hvor identifiserbar informasjon ble utelatt slik at lydopptaket kunne slettes så snart som overhodet mulig.

I dette diskusjonsnotatet har jeg gjennomgått et kort sammendrag av masteroppgaven jeg i løpet vårsemesteret 2021 har arbeidet med. Her har det blitt sett på de punktene av den tidligere forskningen som la føringer for det videre arbeidet i forbindelse med utarbeidelsen av blant annet problemstilling, utvalg og intervjuguide. Videre har jeg sett på hvordan masteroppgavens tema og masterprogrammet ved Universitetet i Agder knytter seg til ansvarlighet. Til sist så jeg på etiske problemstillinger som kan oppstå i forbindelse med temaet revisorskifte, og dermed revisors rolle i samfunnet og de funnene jeg har avdekket.

Det er også sett på hvordan datamaterialene knyttet til informantene og deres selskaper ble behandlet på en ansvarlig og etisk måte.

## Referanseliste til diskusjonsnotatet

- Aalund. (2019). *En spesialutgave til respondentene i Revisjonsbransjen*. Aalund.com.  
<https://www.aalund.com/wp-content/uploads/2018/01/Nyhedsbrev-NO-2019.pdf>
- Beattie, V. & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics and the Drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and business research*, 25(100), 227-239. <https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729912>
- Biong, H. & Nes, E. (2003). *Markedsføring på bedriftsmarkedet* (3. utg). Universitetsforlaget.
- Buttle. F. & Maklan. S. (2019). *Customer relationship management: Concepts and technologies* (4.utg). Routledge.
- EPSI Rating. (2019). *Epsi Norge om Revisjon og regnskap 2019*. Epsi Rating Norge.  
<https://www.epsi-norway.org/wp-content/uploads/2020/02/EPSI-Norge-om-Revisjon-og-regnskap-2019.pdf>
- Fontaine, R. & Letaifa, S. B. (2012). The reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service: a qualitative study in Canada. *Cahier de recherche*, 1(8), 1-37. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2196647>
- Fontaine, R. & Pilote, C. (2012). Client's preferred relationship approach with the financial statement auditor. *Current issues in auditing*, 6(1), P1-P6.  
<https://doi.org/10.2308/ciia-50116>
- Grönroos, C. (1997). Value-driven relational marketing: From products to resources and competencies. *Journal of Marketing Management* 13(5), 407-419.  
<https://doi.org/10.1080/0267257X.1997.9964482>
- Gummesson, E. (1999). *Total relationship marketing: Rethinking marketing management: From 4Ps to 30Rs*. Butterworth Heinemann.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (5. utg.). Abstrakt forlag.



## Intervjuguide tilknyttet masteroppgave om revisorskifter

---

### **Informasjon**

- Presentasjon av masteroppgaven og forklare hvordan intervjuet skal benyttes i forbindelse med denne.
- Formålet med studien er å undersøke hvorfor revisjonsklienter velger å skifte revisor og hva som skal til for at revisor skal beholde eksisterende og tiltrekke seg nye revisjonsklienter.
- Informer om retningslinjene til NSD og lydopptaker, og hvordan informantenes personvernsopplysninger blir behandlet, derav anonymisering av informantene.
- Informer om nøytralitet når informantene besvarer spørsmålene for å unngå påvirkning av informantenes svar.
- Spør om informanten har spørsmål tilknyttet intervjuet.

### **Innledning**

1. Si litt om arbeidsbakgrunnen din.
2. Beskriv arbeidet du gjør hos selskapet.
3. Hvor lenge har du hatt stillingen i selskapet?
4. I løpet av karrieren din, hvor lenge vil du anslå at du har hatt direkte kontakt med revisor/revisormedarbeidere?
5. Kan du si noe om dette var noen i en lederstilling eller medarbeidere?

### **Grunnleggende spørsmål om revisorskiftet**

6. Hvilke egenskaper ville revisor/revisjonsteamet hatt, hvis du kunne ha satt sammen den/det perfekte revisoren/revisjonsteamet?
7. Fortell om den nye revisoren deres.
8. Fortell om den tidligere revisoren deres.
9. Hvor lenge hadde dere den tidligere revisoren deres?
10. Hvilke faktorer medvirket til at dere først vurderte å bytte av revisor?

### **Utdypende spørsmål om revisors egenskaper**

11. Hvilke egenskaper hos revisor var viktige for dere når dere bestemte dere for å bytte revisor?
12. Hva var deres oppfatning av prosessen for å skifte revisor før prosessen var i gang?
13. Hva forventet dere at ny revisor kunne bidra med som dere ikke følte at dere fikk hos daværende revisor?
14. Hva legger du i å ha et godt forhold til revisor?
15. I hvilken grad ønsker dere å bli involvert i prosessen med revisjonen av årsoppgjøret?
16. Hva kan revisor gjøre for å bidra til å skape merverdi for selskapet deres?
17. Hva kan et revisjonsselskap gjøre for å skille seg fra de andre revisjonsselskapene under en anbudsrunde?
18. Hvis dere fikk forskjellige tilbud fra flere revisorer;
  - 18a. Hvordan valgte dere å stille dem opp mot hverandre
  - 18b. Hvilke prioriteringer/kompromisser foretok dere underveis i prosessen?
19. Hvordan opplevde dere den faktiske prosessen når dere skulle velge ny revisor - og gjennomføringen av selve byttet?

**Hvordan oppleves ny revisor i forhold til tidligere revisor?**

20. Hvordan forskjeller føler dere at det er mellom hvordan dere ble involvert i prosessen fra det tidligere revisjonsfirmaet til det nye?
21. Har ny revisor oppfylt forventningene deres, og hvordan/hvordan ikke?

# Vil du delta i forskningsprosjektet

## Revisorskifte i teori og praksis?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt i forbindelse med vår masteroppgave i regnskap og revisjon. Formålet er å finne ut om det er noen spesifikke faktorer som bidrar til at selskaper velger å bytte revisor og hva revisor kan gjøre for å beholde eksisterende og tiltrekke seg nye klienter.

### **Formål**

Denne oppgaven er i forbindelse med min masteroppgave i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder. Formålet med prosjektet er at vi ønsker å danne oss et bilde av [selskap x] og [selskapets] forventninger og opplevelser i forhold til revisorer og revisorskifter. Jeg ønsker videre å finne ut hvilke faktorer dere vektlegger når det kommer til revisjonens utførelse og revisjonsteamet. Jeg stiller spørsmålene til økonomisjefer og andre som arbeider mye med revisor (f.eks. regnskapssjef og daglig leder), hvor selskapene har valgt å bytte revisor i 2019.

### **Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?**

Universitetet i Agder er ansvarlig for prosjektet.

Veileder er universitetslektor Geir Haaland.

Masterstudenten som skriver oppgaven:

Lill-Ane Marlen Henriksen

### **Hvorfor får du spørsmål om å delta?**

Du får spørsmål om å delta fordi jeg ønsker informasjon og refleksjoner fra sentrale personer i revisjonen av et årsregnskap, og jeg tror du har nyttig informasjon å komme med i forbindelse med formålet med masteroppgaven. Jeg ønsker å intervju representanter fra omtrent 10 forskjellige revisjonspliktige aksjeselskaper av forskjellig størrelse for å få nyanserte tanker på området.

### **Hva innebærer det for deg å delta?**

Jeg kommer til å benytte oss av et personlig intervju, jeg er en masterstudent som ønsker å intervju personer som er sentrale i selskapet i forhold til revisjonen. Jeg anslår at intervjuet vil ha en varighet på 30 til 60 minutter. Jeg kommer til å samle inn opplysninger som navnet ditt, arbeidssted, stillingstittel og varighet i arbeidslivet. Dette vil selvfølgelig bli anonymisert, og jeg benytter kun navn og arbeidssted under intervjuprosessen før du vil bli anonymisert og ikke lengre kan identifiseres. Jeg kommer til å registrere opplysninger ved notering underveis i intervjuet og ved lyd-/videoopptak av intervjuet for at dette skal transkriberes.

### **Det er frivillig å delta**

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg. Hvis du ønsker å trekke deg kan du sende oss en mail/sms med informasjon om at du ønsker å trekke deg, eller ta en telefon slik at du muntlig kan trekke deg. Kontaktinformasjon for dette formålet finner du nederst på neste side.

### **Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger**

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket.

Det er Lill-Ane Marlen Henriksen som er student ved Universitetet i Agder, samt. Geir Haaland som er veileder ved Universitetet i Agder som vil ha tilgang til opplysningene som samles inn underveis.

I etterkant av intervjuet vil navn, arbeidssted og kontaktopplysninger erstattes med en kode som vil bli lagret på en egen navneliste adskilt fra øvrige data. Det vil kreves tilgang til private datamaskiner/mobiler som er passordbeskyttet og passord til Universitetet i Agder sin forskningsserver for å kunne få tak i denne dataen.

Du som deltaker, vil ikke kunne gjenkjennes i publikasjon. De opplysningene som blir publisert er stillingstittel og antall år i yrket/sentral kontakt med revisor.

### **Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?**

Opplysningene dine vil slettes når masteroppgaven er karaktersatt, noe som etter planen er i juli 2021.

## **Dine rettigheter**

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

## **Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?**

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Universitetet i Agder har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

## **Hvor kan jeg finne ut mer?**

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med:

- Universitetet i Agder ved veileder Geir Haaland, tlf. 381 42 321, mail: [geir.haaland@uia.no](mailto:geir.haaland@uia.no).
- Universitetet i Agder ved masterstudent Lill-Ane Marlen Henriksen, tlf. 948 00 823, mail: [lian.mhenriksen@gmail.com](mailto:lian.mhenriksen@gmail.com).

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost ([personverntjenester@nsd.no](mailto:personverntjenester@nsd.no)) eller på telefon: 555 82 117.

Med vennlig hilsen

Geir Haaland (veileder) og Lill-Ane Henriksen

# Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjonen om prosjektet Revisorskifte i teori og praksis, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i digitalt personlig intervju
- å delta i fysisk personlig intervju
- å bli tatt opp på båndopptaker som ikke er tilknyttet internett
- å bli tatt opp på video
- å være tilgjengelig på mail for oppfølgingsspørsmål i etterkant av intervjuet
- at mine personopplysninger kan deles med veileder av oppgaven

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles fram til prosjektet er avsluttet

.....

.....

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

## Vedlegg 5: NSDs vurdering av meldeskjema



### **NSD sin vurdering**

#### **Prosjekttittel**

Revisorskifte i teori og praksis

#### **Referansenummer**

121623

#### **Registrert**

12.02.2021 av Lill-Ane Marlen Henriksen - lahenrikse@student.uia.no

#### **Behandlingsansvarlig institusjon**

Universitetet i Agder / Handelshøyskolen ved UiA / Institutt for økonomi

#### **Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)**

Geir Haaland, geir.haaland@uia.no, tlf: 38142321

#### **Type prosjekt**

Studentprosjekt, masterstudium

#### **Kontaktinformasjon, student**

Lill-Ane Marlen Henriksen, lian.mhenriksen@gmail.com, tlf: 94800823

#### **Prosjektperiode**

01.01.2021 - 01.06.2021

#### **Status**

18.03.2021 - Vurdert

#### **Vurdering (1)**

---

##### **18.03.2021 - Vurdert**

Det er vår vurdering at behandlingen av personopplysninger i prosjektet vil være i samsvar med personvernlovgivningen så fremt den gjennomføres i tråd med det som er dokumentert i meldeskjemaet med vedlegg den 18.03.2021, samt i meldingsdialogen mellom innmelder og NSD. Behandlingen kan starte.

## MELD VESENTLIGE ENDRINGER

Dersom det skjer vesentlige endringer i behandlingen av personopplysninger, kan det være nødvendig å melde dette til NSD ved å oppdatere meldeskjemaet. Før du melder inn en endring, oppfordrer vi deg til å lese om hvilke type endringer det er nødvendig å melde:

<https://www.nsd.no/personverntjenester/fylle-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/melde-endringer-i-meldeskjema>

Du må vente på svar fra NSD før endringen gjennomføres.

## TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige kategorier av personopplysninger frem til 01.06.2021.

## LOVLIG GRUNNLAG FOR UTVALGET

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte i utvalget til behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake. Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

## LOVLIG GRUNNLAG FOR TREDJEPERSON

Under datainnsamlingen kan det fremkomme personopplysninger om tredjeperson underveis i intervjuene. Dette vil i så fall omfatte selskapets tidligere og nåværende revisor, revisjonsmedarbeidere og andre ansatte i intervjuobjektets arbeidssted. Det skal bare registreres alminnelige kategorier av personopplysninger om tredjeperson og disse skal anonymiseres fortløpende. Tredjepersoner vil ikke være direkte identifiserbare.

Prosjektet vil behandle personopplysninger om tredjeperson med grunnlag i en oppgave av allmenn interesse. Formålet med studien er å undersøke hvilke faktorer som kan lede til revisorskifter. Ettersom revisoren ikke vil kunne direkte identifiseres og data anonymiseres fortløpende anses ulempen for tredjepersoner som lav. Samfunnsnyten av behandlingen er derfor høyere.

Vår vurdering er at behandlingen oppfyller vilkåret om vitenskapelig forskning, jf. personopplysningsloven § 8, og dermed utfører en oppgave i allmenhetens interesse.

Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være utførelse av en oppgave i allmenhetens interesse, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav e), jf. art. 6 nr. 3 bokstav b), jf. personopplysningsloven § 8.

## PERSONVERNPRINSIPPER

NSD vurderer at den planlagte behandlingen av personopplysninger vil følge prinsippene i personvernforordningen om:

- lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at utvalget får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen
- formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke behandles til nye, uforenlige formål
- dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet
- lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lengre enn nødvendig for å oppfylle formålet

## DE REGISTRERTES RETTIGHETER - UTVALGET



Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: åpenhet (art. 12), informasjon (art. 13), innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18), underretning (art. 19), dataportabilitet (art. 20).

NSD vurderer at informasjonen om behandlingen som de registrerte vil motta oppfyller lovens krav til form og innhold, jf. art. 12.1 og art. 13.

Vi minner om at hvis en registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

#### DE REGISTRERTES RETTIGHETER - TREDJEPERSONER

Så lenge tredjepersoner kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18), underretning (art. 19), protest (art. 21).

Det kan også unntas fra informasjonsplikt etter art. 14 nr. 5 b), der personopplysninger ikke har blitt samlet inn fra den registrerte. Prosjektet kjenner ikke tredjepersoners identitet. Opplysningene anonymiseres fortløpende og de er kun indirekte identifiserbare. Det vil derfor være uforholdsmessig vanskelig å informere tredjepersoner sett opp mot nytten de vil ha av informasjon.

Vi minner om at hvis en registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

#### FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

NSD legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene i personvernforordningen om riktighet (art. 5.1 d), integritet og konfidensialitet (art. 5.1. f) og sikkerhet (art. 32).

Zoom er databehandler i prosjektet. NSD legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene til bruk av databehandler, jf. art 28 og 29.

For å forsikre dere om at kravene oppfylles, må dere følge interne retningslinjer og/eller rådføre dere med behandlingsansvarlig institusjon.

#### OPPFØLGING AV PROSJEKTET

NSD vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet.

Lykke til med prosjektet!

Kontaktperson hos NSD: Jørgen Wincentzen  
Tlf. Personverntjenester: 55 58 21 17 (tast 1)