

Mindre komplekse selskaper og valg av revisor

En kvalitativ studie om hvorfor mindre komplekse selskaper velger større revisjonsselskaper, selv om dette ofte medfører et høyere revisjonshonorar

ANNA INNVÆR PETTERSEN

ANNELISE SØPSTAD SVORKÅS

VEILEDER

Geir Haaland

Universitetet i Agder, 2022

Handelshøyskolen ved UiA

Institutt for økonomi

Forord

Denne masteravhandlingen er skrevet som et avsluttende ledd i vår mastergrad i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder. Avhandlingen er en del av den obligatoriske studieplanen, og utgjør totalt 30 studiepoeng.

Gjennom vår femårige siviløkonomutdanning ved Handelshøyskolen har vi tilegnet oss kunnskap innenfor en rekke fagfelt, som har gitt oss et godt grunnlag for veien videre ut i arbeidslivet. Av alle de interessante områdene vi har vært innom, falt valget for vår masteravhandling tidlig på revisjonsfeltet. Etter mye frem og tilbake bestemte vi oss til slutt for at vi ønsket å se på revisor fra et kundeperspektiv. På denne måten kan avhandlingen være til nytte både for små og store revisjonsselskap, ved å tilby innsikt i hvordan de kan tiltrekke seg nye samt beholde eksisterende revisjonsklienter.

Arbeidet med avhandlingen har vært både interessant, lærerikt og krevende. Som takk sitter vi igjen med en dypere innsikt i hvordan revisjonskundene tenker, og hvordan vi i arbeidslivet som revisorer kan bidra til å skape gode kundeopplevelser for å beholde verdifulle klienter i en svært konkurransepreget bransje.

Avslutningsvis ønsker vi å takke vår veileder, Geir Haaland, for gode innspill underveis samt konstruktive tilbakemeldinger. Vi ønsker også å gi en stor takk til bedriftene som tok seg tid til å la seg intervju i en ellers hektisk arbeidsdag. Uten deres bidrag hadde ikke avhandlingen vært mulig å gjennomføre.

Kristiansand, 01.06.2022

Anna I. Pettersen

Anna Innvær Pettersen

Annelise S. Svorkås

Annelise Sørstad Svorkås

Abstract

The auditing industry in Norway is characterized by intense competition and pressure to keep audit fees at a reasonable level. In today's market, the "big five" audit firms largely dominate the market, and small and medium-sized auditing companies find it challenging to retain existing customers as well as attract new ones. The small and medium-sized auditors score significantly higher on customer satisfaction than the large ones, but they still somehow fall behind in the competition for customers. Many of these customers are companies that are relatively simple and uncomplicated, and that strictly speaking does not need a large and more expensive auditor.

This thesis, therefore, attempts to answer the following question: "*Why do less complex companies choose larger auditing companies, even though this often entails a higher auditing fee?*". The purpose of the study is to map which factors that directly influences the customer's choice of auditor, and to what extent. This way, the study can reveal which areas the auditing companies should pay more attention to secure valuable customers, as well as reduce customer attrition.

Our theoretical framework includes relevant theory regarding auditor changes and auditor choice, as well as customer experience and customer satisfaction. To obtain experiences and to gain a deeper understanding of the topic, we have conducted a qualitative study with an exploratory design. In this context, we have interviewed six companies that are considered «less complex» according to the definition provided by IAASB. It was also a criterion that the companies have had experience with both large and small auditing companies.

The study concludes that some less complex companies have chosen the larger auditing companies due to a desire to improve the company and to gain access to a greater range of expertise, while others have only ended up at the larger companies due to loyalty and a desire for to maintain a long-term relationship with its auditor. Our findings also indicate that price in isolation has little significance for the companies' choice of auditor, as long as the price is perceived as fair and reflects the value that the company can expect to achieve from the audit.

Sammendrag

Revisjonsbransjen i Norge er preget av høy konkurranse og høyt prispress. I dag dominerer «de fem store» aktørene markedet i stor grad, og de små og mellomstore revisjonsselskapene opplever at det er utfordrende å beholde eksisterende kunder samt tiltrekke seg nye. De små og mellomstore aktørene scorer vesentlig høyere på kundetilfredshet enn de større aktørene, men faller likevel bakpå i kampen om kundene. Mange av disse kundene er selskaper som er relativt enkle og ukompliserte, som strengt tatt ikke har behov for et større og dyrere revisjonsselskap.

Denne oppgaven forsøker derfor å besvare følgende problemstilling: *“Hvorfor velger mindre komplekse selskaper større revisjonsselskaper, selv om dette ofte medfører et høyere revisjonshonorar?”*. Studiens formål er å kartlegge hvilke faktorer som spiller inn på valget av revisor, og i hvilken grad de har betydning for valget. På denne måten kan studien avdekke hvilke områder revisjonsselskapene bør ilegge mer oppmerksomhet for å sikre seg verdifulle kunder, samt redusere kundefrafallet.

Studiens teoretiske rammeverk består av relevant teori som omhandler revisorbytte og valg av revisor, samt kundeopplevelser og kundetilfredshet. For å innhente erfaringer og få en dypere forståelse av temaet, har vi gjennomført en kvalitativ studie med et eksplorativt design. Vi har i denne sammenheng intervjuet seks selskaper som i henhold til IAASB sin definisjon er å anse som «mindre komplekse». Det var også et kriterium at selskapet hadde erfaring med både stort og lite revisjonsselskap.

Oppgavens konklusjon er at noen mindre komplekse selskaper har valgt de større revisjonsselskapene grunnet et ønske om å forbedre selskapet og for å få tilgang til et større spekter av kompetanse, mens andre MKS har kun endt opp hos de større aktørene grunnet lojalitet og et ønske om å opprettholde en langvarig relasjon til sin revisor. Våre empiriske funn indikerer også at pris isolert sett har hatt liten betydning for selskapenes valg av revisor, så lenge prisen oppleves som rettferdig og gjenspeiler den verdien selskapet kan forvente av revisjonen.

Innholdsfortegnelse

FORORD	I
ABSTRACT	II
SAMMENDRAG	III
INNHOLDSFORTEGNELSE	IV
FIGUROVERSIKT	VI
TABELLOVERSIKT	VI
NYTTIGE FORKORTELSER	VI
1 INNLEDNING	1
1.1 BAKGRUNN OG AKTUALISERING	1
1.1.1 <i>Revisjonsbransjen i Norge</i>	1
1.1.2 <i>Revisjonskundene</i>	2
1.2 PROBLEMSTILLING	3
1.2.1 <i>Forskningsspørsmål</i>	4
1.3 AVGRENSNINGER	4
1.4 OPPGAVENS DISPOSISJON	5
2 TEORI OG TIDLIGERE FORSKNING	6
2.1 REVISJONSTEORI	6
2.1.1 <i>Revisjonsplikt</i>	6
2.1.2 <i>Formålet med lovfestet revisjon</i>	7
2.1.3 <i>Prinsipal-agent-problematikken</i>	7
2.1.4 <i>Revisors plikter og krav</i>	9
2.1.5 <i>Valg av revisor og revisorskifte</i>	11
2.2 KUNDEPERSPEKTIVET	12
2.2.1 <i>Kundevalg</i>	13
2.2.2 <i>Kundetilfredshet og kundeopplevelser</i>	18
3 METODISK TILNÆRMING	21
3.1 INTRODUKSJON	21
3.2 VITENSKAPSTEORETISK STÅSTED	21
3.3 FORSKNINGSDESIGN	22
3.4 DATAINNSAMLING	23
3.4.1 <i>Digitale dybdeintervjuer</i>	24
3.4.2 <i>Utvalgsmetodikk</i>	26
3.5 DATAANALYSE	27
3.6 FORSKNINGSKVALITET	28

3.6.1	Reliabilitet.....	29
3.6.2	Validitet.....	30
3.7	FORSKNINGSETIKK	31
4	PRESENTASJON AV EMPIRISKE FUNN	33
4.1	VALG AV REVISOR.....	33
4.1.1	Faktorer av særlig betydning.....	33
4.1.2	Revisjonsselskapets størrelse	35
4.1.3	Eksterne parters påvirkning.....	36
4.1.4	Oppsummering.....	36
4.2	REVISORSKIFTE	37
4.2.1	Forventninger til revisor.....	37
4.2.2	Årsaken til skiftet.....	38
4.2.3	Lojalitet i revisjonsbransjen.....	39
4.2.4	Oppsummering.....	40
4.3	REVISJONSHONORARET	41
4.3.1	Betydningen av pris.....	41
4.3.2	Kundeopplevelsen	43
4.3.3	Forholdet mellom pris og kvalitet.....	45
4.3.4	Oppsummering.....	46
5	ANALYSE OG DRØFTELSE.....	47
5.1	HVILKE FAKTORER VEKTLLEGES VED VALG AV REVISOR?	47
5.2	HVILKE ÅRSAKER LIGGER BAK ET REVISORSKIFTE?	50
5.3	HVORDAN STILLER REVISJONSKLIENTENE SEG TIL STØRRELSEN PÅ REVISJONSHONORARET?	52
6	KONKLUSJON OG AVSLUTTENDE TANKER.....	56
6.1	KONKLUSJON	56
6.2	BEGRENSNINGER I FORSKNINGEN	58
6.3	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	59
	REFERANSELISTE	60
	VEDLEGG	70
	VEDLEGG 1: KARAKTERTREKK OG EGENSKAPER VED MKS OG IKKE-MKS.....	70
	VEDLEGG 2: OVERSIKT OVER HVEM SOM <i>IKKE</i> KAN BENYTTE SEG AV DEN NYE ISAEN	72
	VEDLEGG 3: INTERVJUGUIDE.....	73
	VEDLEGG 4: INFORMASJONSSKRIV OG SAMTYKKESKJEMA.....	75
	VEDLEGG 5: DISKUSJONSNOTAT AV ANNA INNVÆR PETERSEN	77
	VEDLEGG 6: DISKUSJONSNOTAT AV ANNE LISE SØPSTAD SVORKÅS	84

FIGUROVERSIKT

Figur 2.1 Forholdet mellom prinsipal, agent og revisor (Eilifsen et al., 2014, s. 7)	8
Figur 2.2 Kundeopplevelsens seks pilarer (KPMG, 2018, s. 10)	19
Figur 3.1 Forskningsløken (basert på Busch, 2021, s. 49)	21
Figur 3.2 Induksjon versus deduksjon (basert på Leseth & Tellmann, 2018, s. 25)	22
Figur 4.1 Faktorer av større og mindre betydning for valget av revisor.....	37
Figur 4.2 Årsaken til at informantene skiftet revisor.....	40
Figur 4.3 Selskapenes kundeopplevelse.....	43
Figur 4.4 Revisjonshonorarets betydning.....	46

TABELLOVERSIKT

Tabell 1.1 Markedsandeler i den norske revisjonsbransjen (Revisorforeningen, 2021)	2
Tabell 3.1 Informantoversikt	27
Tabell 3.2 Utgangspunkt for organisering av innsamlet data.....	28
Tabell 4.1 Selskapenes kostnadsførte honorarer (basert på tall fra Proff.no)	41

NYTTIGE FORKORTELSER

Følgende forkortelser blir benyttet gjennom vår masteravhandling:

IAASB = The International Auditing and Assurance Standards Board

ISA = International Standards on Auditing

MKS = Mindre komplekse selskap

SMB = Små og mellomstore bedrifter

Stort revisjonsselskap = EY, Deloitte, PwC, KPMG og BDO («de fem store»)

Små og mellomstore revisjonsselskap = Norske revisjonsselskap som ikke er de fem store

1 Innledning

I dette kapitlet gis det innledningsvis et innblikk i hvorfor valg av oppgave falt på akkurat denne problemstillingen. Videre presenteres den konkrete problemstillingen, samt tilhørende forskningsspørsmål. Deretter gis det en oversikt over avhandlingens avgrensninger, før det avslutningsvis gis en oversikt over oppgavens struktur.

1.1 BAKGRUNN OG AKTUALISERING

1.1.1 Revisjonsbransjen i Norge

Revisjonsbransjen i Norge består totalt av 562 revisjonsselskaper (tall per desember 2021) av ulik størrelse (Revisorforeningen, 2021). Av disse omtales EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO som «de fem store» aktørene som i stor grad dominerer markedet, men det eksisterer også mange små og mellomstore revisjonsselskaper.

Revisjonsbransjen er preget av høy konkurranse og høyt prispress (Jacobsen & Elliott, 1994). For å kunne lykkes i et slikt marked må revisjonsselskapene kontinuerlig strebe etter å overgå kundenes forventninger og maksimere kundetilfredsheten (Morgan, Anderson & Mittal, 2005). Sammenhengen mellom lønnsomheten til et selskap og den tilfredsheten som kundene rapporterer, er blitt bekreftet empirisk gjennom en rekke studier (Anderson, Fornell, & Lehmann, 1994; Anderson, Fornell & Rust, 1997; Bolton, 1998). Det er dermed kritisk for revisjonsselskapene å forstå hvilke faktorer som bidrar til at kunden blir fornøyd (Behn, Carcello, Hermansen & Hermansen, 1997). Fokus på kundene er i dag viktigere enn noe annet strategisk imperativ, da vi befinner oss i «kundenes tidsalder» (Bodine & Dorsey, 2016).

Kundetilfredsheten i revisjonsbransjen i Norge er høy, og kundene opplever at revisjonsselskapene leverer tjenester av høy kvalitet. De små og mellomstore revisjonsselskapene scorer samlet sett vesentlig høyere på kundetilfredshet enn de større selskapene (EPSI, 2021), men likevel vokser de største revisjonsselskapene mest (Revisorforeningen, 2021). Ifølge en undersøkelse utført av Revisorforeningen opplever små og mellomstore revisjonsselskap at deres største utfordring er å tiltrekke seg og beholde eksisterende kunder (Bråthen, 2014). Dette motstrider tidligere forskning som har i stor grad argumentert for at kundetilfredshet genererer økt gjenkjøpsgrad og lite kundefrafall (Mittal & Kamakura, 2001; Bolton, Lemon & Bramlett, 2006; Cooil, Keiningham & Aksoy, 2007; Oliver, 2009).

Tilgang på nye revisjonskunder er den viktigste lønnsomhetsdriveren i de små og mellomstore revisjonsselskapene (Bråthen, 2014). Revisjonsbransjen er i sterk vekst (Revisorforeningen, 2021), noe som gir de små og mellomstore revisjonsselskapene muligheten til å utvide sin kundeportefølje og sikre seg lønnsomme kunder. De seks største revisjonsselskapene innehar i dag en markedsandel på hele 79,1 prosent, mens hundrevis av mindre aktører kjemper om de resterende andelene (Revisorforeningen, 2021). For å ha en sjans mot de større selskapene i kampen om kundene er det viktig at de små og mellomstore aktørene forstår hvordan kundene tenker når valg av revisor blir tatt, slik at de kan iverksette nødvendige tiltak for å gjøre seg mer attraktive i markedet.

Firmastørrelse etter omsetning	Omsetning 2020	Markedsandel etter omsetning	Endring i omsetning
> 100 mill. (6)	12 203 700	79,1 %	8,3 %
25–100 mill. (25)	962 400	6,2 %	5,1 %
10–25 mill. (67)	1 069 300	6,9 %	6,4 %
5 –10 mill. (78)	546 900	3,6 %	-0,2 %
< 5 mill. (386)	639 300	4,2 %	2,2 %
Alle (562)	15 421 600		7,4 %

Tabell 1.1 Markedsandeler i den norske revisjonsbransjen (Revisorforeningen, 2021)

1.1.2 Revisjonskundene

På verdensbasis har små og mellomstore bedrifter en markedsandel på omtrent 90 prosent (Verdensbanken, u.å.). Mange av disse selskapene benytter seg av revisors tjenester, og utgjør verdifulle revisjonskunder. Flere selskaper i SMB-markedet kan ifølge IAASB anses som «mindre komplekse». Disse selskapene er mer «enkle» og «rett frem» sammenlignet med mer komplekse selskaper som gjerne har en mer omfattende struktur og består av flere og mer betydelige transaksjoner (IAASB, 2021a). Selskapets størrelse og kompleksitet vil naturligvis ha en betydning for mengden revisjonsarbeid som er nødvendig å utføre, noe som resulterer i et lavere revisjonshonorar (Shukarova-Savovska & Hodge, 2016).

Selskapets størrelse kan også ha en innvirkning på hvilket revisjonsselskap kunden velger. Ifølge Beattie og Fearnley (1998) ønsker mindre selskaper generelt en revisor som ikke er så ulik selskapets egen størrelse. Dette ble i all hovedsak begrunnet i frykt for å bli nedprioritert

til fordel for en større kunde som betalte et høyere revisjonshonorar. Revisjonsklientene var bekymret for og måtte vente lenge på svar på henvendelser, i tillegg til å få tildelt de minst erfarne medarbeiderne. De seks største revisjonsselskapene krever også et betydelig høyere revisjonshonorarer enn de mindre aktørene i markedet (Sundgren & Svanström, 2013; Finanstilsynet, 2021), og de mindre selskapene er generelt antatt å være mer prissensitive enn de større selskapene (Beattie & Fearnley, 1995). Nyere forskning indikerer imidlertid at de mindre selskapene har høyere betalingsvillighet i tilfeller hvor revisjonen oppleves som verdiskapende (Shukarova-Savovska & Hodge, 2016).

Det er derfor interessant å undersøke motsetningene som foreligger mellom teori og praksis, ved å betrakte revisjonsselskapene sett fra et kundeperspektiv. Sagt med andre ord: hvorfor «enkle» selskaper velger større og dyrere revisjonsselskaper enn hva som strengt talt er «nødvendig» for å utføre revisjonen, hvilken merverdi kundene ser i de større revisjonsselskapene som gjør at de er villige til å betale mer, samt hva som skal til for at en revisjon oppleves som verdiskapende for kunden.

1.2 PROBLEMSTILLING

Utarbeidelse av problemstillingen har vært en løpende prosess, hvor arbeidet med teori og tidligere forskning har dratt oss i ulike retninger underveis. Vårt valg falt til slutt på følgende problemstilling:

“Hvorfor velger mindre komplekse selskaper større revisjonsselskaper, selv om dette ofte medfører et høyere revisjonshonorar?”

Formålet med oppgaven er å kartlegge hvilke faktorer som inngår i revisjonsklientenes beslutningsprosess når revisor skal velges, og hvorvidt det er noen faktorer som er mer avgjørende enn andre. På denne måten kan forskningen avdekke hvilke områder revisjonsselskapene burde ilegge mer oppmerksomhet for å øke sannsynligheten for å tiltrekke seg nye klienter, samt beholde eksisterende kunder. Forskningen kan derfor tilføre verdi til både små og store revisjonsselskaper, men også små og mellomstore revisjonskunder kan tilegne seg informasjon som vil være nyttig når det skal velges revisor.

1.2.1 Forskningsspørsmål

For å kunne besvare problemstillingen på en ryddig og utfyllende måte, har vi utarbeidet tre delspørsmål som underbygger den overordnede problemstillingen i oppgaven. Disse vil besvares enkeltvis, noe som vil gi en dypere innsikt i de komponentene som den overordnede problemstillingen består av. Funnene gjort under hvert forskningsspørsmål vil samlet bidra til å besvare problemstillingen på en god måte. Arbeidet med vår problemstilling har resultert i følgende forskningsspørsmål:

- **Forskningsspørsmål I:** *Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor?*
- **Forskningsspørsmål II:** *Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte?*
- **Forskningsspørsmål III:** *Hvordan stiller revisjonssklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?*

Første delspørsmål har som formål å avdekke hvilke faktorer som er avgjørende for valg av revisor, og mer spesifikt hvilken faktor som tillegges mest vekt. Neste spørsmål ser på hvilke årsaker som ligger bak kundenes ønske om å skifte revisor, og er en viktig komponent for å forstå hvilke områder revisjonsselskapene må levere bedre på for å beholde sine kunder. Siste delspørsmål retter fokuset mot en spesifikk faktor; revisjonshonoraret. Årsaken til dette er at betydningen av revisjonshonorarets størrelse er spesifikt adressert i vår problemstilling, og det vil derfor være hensiktsmessig å rette særlig fokus mot denne faktoren.

1.3 AVGRENSNINGER

For å kunne gå mer i dybden av temaet for oppgaven er det blitt gjort en rekke avgrensninger av problemstillingen. Avhandlingen bygger på norske selskapers opplevelser og oppfatninger, og forskningen vil dermed ikke kunne si noe om hvordan selskaper utenfor Norge stiller seg til problemstillingen. Det er tatt utgangspunkt i selskaper som møter IAASB sin beskrivelse av «mindre komplekse selskaper», da det er dette som gjør problemstillingen interessant å forske på. Større og mer komplekse selskaper vil dermed ikke være representert, da det gjerne foreligger naturlige årsaker til at disse har valgt å gå de større revisjonsselskapene. Videre er fokuset rettet mot selskaper som har byttet revisor minst én gang, og som har erfaring med både stort og lite revisjonsselskap. Denne avgrensningen er gjort da dette anses som erfaring og innsikt som er nødvendig at selskapet innehar for å kunne bidra til å besvare problemstillingen på god måte.

1.4 OPPGAVENS DISPOSISJON

I denne oppgaven vil vi innledningsvis gi en oversikt over relevant teori og tidligere forskning som berører oppgavens problemstilling. Dette kapittelet deles inn i to delkapitler; revisjonsteori og kundeperspektivet. I det tredje kapittelet gis leseren innsikt i avhandlingens metodiske tilnærming, samt en begrunnelse for de valgene som er tatt. I det fjerde kapittelet presenteres det hvilke funn som er blitt gjort, og det gjennomføres en analyse av disse. Hovedfunnene av analysen og tilhørende konklusjon presenteres i det femte kapittelet av avhandlingen. Her vil det også gjennomgås implikasjoner og begrensninger knyttet til utført forskning, samt forslag til videre forskning.

2 Teori og tidligere forskning

I dette kapittelet presenteres teori og tidligere forskning som er relevante for å belyse vår problemstilling. Kapittelet er todelt og omfatter både revisjonsteori og teori knyttet til kundeperspektivet.

2.1 REVISJONSTEORI

I dette kapittelet gis det en innføring i generell revisjonsteori og regelverket knyttet til selve utførelsen av den lovpålagte revisjonen i Norge. Det vil innledningsvis bli gjennomgått hvilke selskaper som har revisjonsplikt, hva som er hovedformålet med lovpålagt revisjon, og litt om revisors rolle som pådriver for å redusere prinsipal-agent-problematikken. Videre gis det en oversikt over hvilke plikter og krav som stilles til revisor og revisors utførelse av revisjonen. Avslutningsvis forklares reglene rundt valg av revisor, revisorskifte, samt revisors fratreden.

2.1.1 Revisjonsplikt

Revisjonsplikten er regulert i revisorlovens § 2-1. Alle foretak som nevnt i lovbestemmelsens andre ledd, plikter å velge en ekstern revisor som påser at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav. Revisjonsplikten avhenger av hvilken organisasjonsform selskapet innehar, samt størrelsen på virksomheten (Stensvold & Degerstrøm, 2020). Større aksjeselskaper, allmenn-aksjeskap og stiftelser har direkte revisjonsplikt som følge av bestemmelsen. For mindre aksjeselskap og øvrige regnskapspliktige virksomheter inntreer revisjonsplikten året etter én av tre av terskelverdiene i aksjelovens § 7-6 overstiges, jf. § 2-1 tredje ledd. Disse er som følger:

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

Små aksjeselskap som ikke overstiger terskelverdiene i aksjelovens § 7-6, kan la være å velge revisor etter § 2-1 andre ledd bokstav a. I Norge er det likevel mange små selskaper som velger å benytte seg av eksterne revisjonstjenester, selv om dette ikke er en lovpålagt plikt. Dette kan forklares med at selskapene ser nytten og verdien av en uavhengig kvalitetssikring av sin rapportering, samtidig som revisor kan tilby rådgivning om hvilke tiltak selskapene kan iverksette for å bli mer effektive og lønnsomme (Revisorforeningen, u.å.c).

2.1.2 Formålet med lovfestet revisjon

Hovedformålet med lovfestet revisjon er å øke brukernes tillit til regnskapet, jf. revisorlovens § 9-1 og ISA 200 pkt. 3. Lovfestet revisjon skal også bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Revisor fungerer som «allmennhetens tillitsperson», og må forholde seg til en rekke lovkrav og internasjonale revisjonsstandarder. Revisors oppgave er å uttale seg om hvorvidt årsregnskapet etter revisors mening gir et rettviseende bilde og oppfyller gjeldende lovkrav, jf. revisorlovens § 9-7. Som grunnlag for uttalelsen må revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, jf. revisjonslovens § 9-4 og ISA 200 pkt. 11.

Formålet med å ha en uavhengig tredjepart som utfører kvalitetssikring av regnskapet er å gi brukerne av regnskapet et mest mulig nøyaktig beslutningsgrunnlag. For eksterne brukere er gjerne regnskapet den eneste måten brukeren kan tilegne seg informasjon om selskapet, og disse brukerne er dermed helt avhengig av at denne informasjonen gir et riktig bilde av selskapets finansielle posisjon. Både nåværende og potensielle investorer, ledelse og styret, ansatte, kunder og leverandører, og finansinstitusjoner, benytter seg av regnskapsinformasjon når viktige beslutninger skal tas (Gulden, 2016). Disse beslutningene inkluderer blant annet beslutninger om hvorvidt en investering bør gjennomføres, samt beslutninger om innvilgelse av lån (Stuart, 2020).

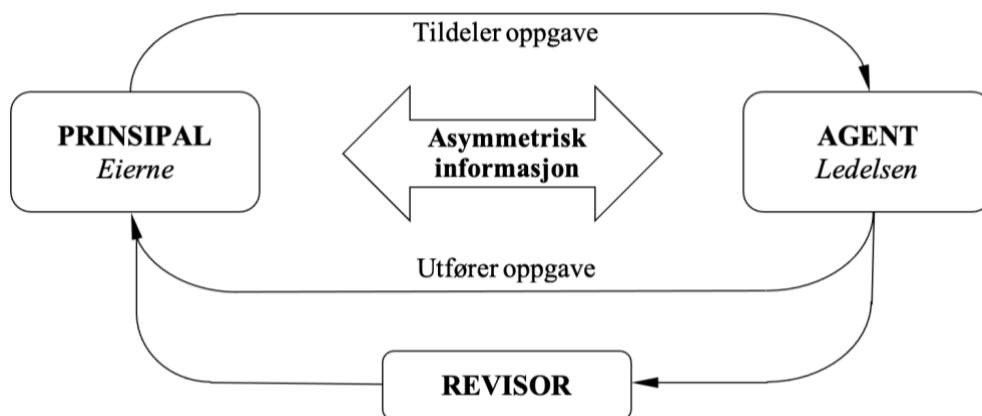
2.1.3 Prinsipal-agent-problematikken

Prinsipal-agent teorien beskriver forholdet mellom to parter hvor den ene (agenten) utfører oppgaver på vegne av den andre (prinsipalen). Busch, Vanebo og Dehlin (2010) definerer en agentrelasjon som: *“en kontrakt hvor en eller flere personer (prinsipalene) engasjerer en annen person (agenten) til å gjøre en jobb for dem, og som innebærer at en viss form for beslutningsmyndighet er delegert til agenten”*. Det er altså snakk om to aktører som er innblandet i et bytte av ressurser (Coleman, 1990; Braun & Guston, 2003), hvor prinsipalen er avhengig av hvilke handlinger agenten foretar seg (Stenvold & Degerstrøm, 2020).

I et selskap vil eierne (prinsipalene) og ledelsen (agentene) kontinuerlig måtte samhandle med hverandre. Denne samhandlingen kan være preget av samspill eller motspill. Ved samspill mellom de to partene vil prinsipal og agent jobbe aktivt mot et felles mål om å tilfredsstille

alle interessenter. I motsatt tilfelle har prinsipal og agent avvikende interesser, og det er dette som omtales som prinsipal-agent-problematikken.

Busch et al. (2010) trekker frem tre hovedårsaker til at slike interessekonflikter oppstår: I) ulik målstruktur, II) asymmetrisk informasjon, og III) ulik risikoaversjon mellom prinsipal og agent. I første tilfelle har prinsipalen og agenten ulike syn på hvilke mål det skal arbeides mot, noe som sjeldent vil være en ideell situasjon (Eisenhardt, 1989). Jensen og Meckling (1976) nevner eksempelvis et tilfelle hvor ledelsen prioriterer sin egen nyttemaksimering, og handler etter egeninteresse fremfor aksjonærenes interesse. Videre foreligger det også ofte en skeivfordeling av informasjon mellom de to partene, da ledelsen gjerne har tilgang til mer informasjon om selskapets drift og økonomiske stilling enn det eierne har (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014). Den siste årsaken skyldes at agenten gjerne er villig til å ta større sjanser, og dermed utføre handlinger som prinsipalen ikke nødvendigvis hadde gjennomført selv. Felles for de tre årsakene er imidlertid opportunisme. Her innehar revisor en sentral rolle, hvor revisor vil kunne redusere muligheten for opportunistisk atferd gjennom sine uavhengige kontroller (Busch et al., 2010).



Figur 2.1 Forholdet mellom prinsipal, agent og revisor (basert på Eilifsen et al., 2014, s. 7)

Ifølge Power (1997) kan prinsipal-agent problematikken forklare revisjonens fremvekst. I denne relasjonen fungerer revisor som et «*overvåknings- eller bindingsledd som eksisterer for å forebygge eller regulere interessekonflikter*» (Piot, 2005, s. 23) som kan oppstå mellom eierne og ledelsen eller mellom eierne og kredittinstitusjonene (Jensen & Meckling, 1976). I førstnevnte tilfelle er revisors funksjon å hjelpe prinsipalen (eierne) med å overvåke agenten (ledelsen) som prinsipalen hverken har evne, mulighet eller de nødvendige ressursene til å

gjøre på egenhånd. Revisor fungerer på denne måten som et mellomledd mellom kapitaleierne og ledelsen som forvalter kapitalen (Ardelean, 2013).

Prinsipal-agent problematikken kan også knyttes til forholdet mellom ledelsen av selskapet og gjeldseierne. I dette tilfellet vil revisor fungere som en kontrollør (Stensvold & Degerstrøm, 2020), hvor kredittinstitusjonene er nødt til å fatte beslutninger basert på informasjon som er bekreftet av revisor. Revisor som en ekstern tredjepart bidrar til å redusere den asymmetriske informasjonen mellom ledelsen og prinsipalen ved å skape tillit og kredibilitet til regnskapet (Almomani, 2015). Ledelsen kan ofte ha intensiver til å ville presentere feilaktig og misvisende informasjon for å nå egne mål, mens prinsipalen ikke har mulighet til å direkte observere ledelsens oppførsel (Williams, 1988; Ramadan, 2015). Rollen som kontrollør er derfor svært viktig for å sikre at brukerne av regnskapet blir presentert pålitelig informasjon.

2.1.4 Revisors plikter og krav

Lovfestet revisjon skal utføres av en ekstern, uavhengig revisor med formell utdanning for å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller lovpålagte krav (Stenvold & Degerstrøm, 2020).

Revisorloven stiller strenge krav til hvem som kan utføre revisjonsoppdrag i form av krav til utdanning, praksis, etterutdanning, samt skikkethet. De internasjonale revisjonsstandardene, samt regulatoriske og lovmessige krav setter rammen for hvordan revisjonsoppdraget skal utføres og til hvordan revisor skal opptre.

2.1.4.1 Revisor som allmennhetens tillitsperson

Det følger av formålsbestemmelsen i revisorlovens § 9-1 at revisor anses som allmennhetens tillitsperson, og at denne rollen skal utøves med både integritet, objektivitet og aktsomhet.

«Tillit er ikke noe man har, men noe man gjør seg fortjent til» (Jensen, 2021). For å ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson må revisor i henhold til god revisjonsskikk og ISAene utvise både profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis (Gulden, 2016). Tillit er revisors etos, og dersom denne misbrukes kan fallhøyden bli fatal (Stensvold & Degerstrøm, 2020).

Standardene og lovverket er på mange områder generelle, slik at revisor må foreta en rekke skjønnsmessige vurderinger under revisjonen. Det er av den grunn kritisk at revisor har en god forståelse for både regnskaps- og revisjonsstandardene, samt det ansvaret revisor har som en profesjonell for å gjøre velinformerte og nøyaktige vurderinger (Stuart, 2020). En revisor

som bruker profesjonelt skjønn vil anvende relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standardene for revisjon, regnskap og etikk når det foretas beslutninger, jf. ISA 200 pkt. 13. Utøvelse av skjønn innebærer at revisor må ha tillit til egen kompetanse, og at de kan begrunne de valgene som er blitt tatt (Molander, 2013). Freidson (2001) omtaler utøvelse av skjønn som kjernen i profesjonelt arbeidet.

I tillegg til profesjonelt skjønn må revisor utvise profesjonell skepsis i sin profesjonsutøvelse. Revisjonsstandardene anser begrepet som et personlighetstrekk og en grunnleggende holdning hos revisor. Denne holdningen skal reflekteres i revisors tankesett innad og atferd utad, og brukes bevisst gjennom hele revisjonsprosessen (Olsen, 2014). Profesjonell skepsis innebærer at revisor bør inneha en spørrende og oppmerksom holdning, samt foreta kritiske vurderinger av revisjonsbeviset som presenteres av ledelsen (Stuart, 2020). Dette betyr ikke at revisor skal gå inn med en antakelse om at ledelsen alltid lyver, men heller at revisor bør inneha en fornuftig og rimelig skepsis til det beviset som blir lagt frem (Nelson, 2009). Profesjonell skepsis er viktig for å opprettholde revisjonskvaliteten, og er særlig viktig ved revisjon av komplekse regnskapsområder hvor bruk av skjønn er hyppig (Olsen, 2014).

For å etterleve sitt samfunnsansvar må revisor overholde de DnRs regler om etikk innenfor rammen av norsk lovgivning. Dette er et prinsippbasert rammeverk som gir veiledning til hvordan revisor skal anvende regelverket i praksis (Eilifsen et. al, 2014). Rammeverket understreker revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, samt revisors plikt til både etisk og profesjonell etterlevelse. Revisor skal utvise integritet, objektivitet, konfidensialitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet og profesjonell atferd i utførelsen av sitt arbeid (Revisorforeningen, u.å.a). Dette innebærer kort sagt at revisor skal være ærlig, ikke være forutinntatt (henger nøye sammen med uavhengighetskravet), holde sin faglige kompetanse og ferdigheter vedlike, respektere taushetsplikten, samt overholde relevante lover og regler.

2.1.4.2 Revisor som uavhengig tredjepart

«*Et fundamentalt kjennetegn er revisors rolle som uavhengig tredjepart*» (Jensen, 2021). For at revisors bekreftelser av regnskapsinformasjon skal ha troverdighet, påpeker Stenvold og Degerstrøm (2020) viktigheten av at revisor er uavhengig av revisjonsklienten gjennom hele oppdragsperioden. Dette er også formålet med uavhengighetsreglene i revisorlovens kapittel 8 som setter klare begrensninger for hvilke oppdrag en revisor kan påta seg. Lovens

overordnede krav er at revisor ikke kan revidere regnskapet til selskap hvor det foreligger en tilknytning der som er egnet til å svekke tilliten brukerne har til revisor som uavhengig tredjepart, jf. revisorlovens § 8-1. Revisor må derfor alltid foreta en vurdering av sin egen uavhengighet før et oppdrag påtas, jf. § 8-5.

Angermo og Lykke (2010) drar fram tillit til at revisor er uavhengig og objektiv som en av hjørnesteinene som gir brukerne av revisors beretning trygghet. Det er derfor viktig at revisor både opptrer uavhengig, men også at revisor oppfattes som tilsynelatende uavhengig for å ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Faktisk uavhengighet innebærer at revisor innehar en uavhengig grunnholdning og innstilling, og utviser både integritet og objektivitet i sitt arbeid (Ebbesberg, 2016). Revisor er tilsynelatende uavhengig i tilfeller hvor en opplyst tredjeperson oppfatter revisor som uavhengig, altså når revisor fremstår som uavhengig (Gulden, 2015). Det er derfor kritisk at revisor har oversikt over egne relasjoner, både forretningsmessige og personlige, for å unngå konflikt med reglene om uavhengighet samt svekkelse av tilliten til revisors rolle (Stenvold og Degerstrøm, 2020). Alt i alt innebærer dette at revisor må finne en fornuftig balanse mellom å være involvert, men ikke så involvert at objektiviteten og den reelle eller tilsynelatende uavhengigheten trues.

2.1.5 Valg av revisor og revisorskifte

Det følger av aksjelovens § 7-1 at revisor oppnevnes av generalforsamlingen. Styret har etter § 5-8 ansvaret for å innkalle til generalforsamling og sørge for valg av revisor. Valget kan fattes ved ordinær (som må holdes senest 6 måneder etter utgangen av hvert regnskapsår) eller ekstraordinær (ved behov) generalforsamling. Det er imidlertid en forutsetning at det har kommet frem av innkallingen at det skal foretas nytt valg av revisor, jf. § 7-3 (1). Videre må valg av ny revisor meldes til Foretaksregisteret iht. foretaksregisterloven § 3-7.

Skulle et selskap ønske å bytte revisor, er hovedregelen at revisor tjenestegjør inntil en annen revisor er valgt, jf. aksjeloven § 7-2 (1). Nåværende revisor kan likevel ikke avsettes før tjenestetiden er utløpt uten at det foreligger saklig grunn for det, jf. § 7-2 (2). Bestemmelsen setter også en terskel for hva som anses som «saklig» grunn, og påpeker at uenighet angående regnskaps- eller revisjonsfaglige spørsmål ikke er tilstrekkelig. Det stilles imidlertid ikke et saklighetskrav ved ordinært revisorskifte (Gulden, 2015). Dersom det foreligger saklig grunn for tidlig opphør av revisors oppdrag, skal styret uten opphold sørge for nyvalg av revisor, jf.

§ 7-2 (3). Ny revisor velges da ved at styret innkaller til en ekstraordinær generalforsamling for å behandle saken. Selskapet plikter deretter å sende melding til Foretaksregisteret, som sørger for å registrere revisorskiftet (Gulden, 2016). Bare i løpet av 2021 ble det registrert hele 24 927 revisorskifter i Norge (Brønnøysundregisteret, u.å.).

2.1.5.1 Revisors fratreden

Det vil også forekomme tilfeller hvor revisor selv skulle ville (eller måtte) fratre av ulike årsaker. Reglene om revisors rett og plikt til å fratre et oppdrag er regulert i revisorloven § 9-6. Det følger av lovbestemmelsen at revisor har rett til å fratre i tilfeller hvor revisor hindres i å oppfylle sine plikter etter loven, eller dersom det foreligger andre særlige grunner. Det kan eksempelvis forekomme tilfeller hvor revisor ikke gis mulighet til å utføre nødvendige revisjonshandlinger, eller hvor revisor ikke gis tilgang til sentrale opplysninger. «Andre særlige grunner» kan være sykdom, uavhengighetstrusler, manglende kompetanse eller manglende kapasitet (Stenvold & Degerstrøm, 2020).

I noen situasjoner vil revisor ha en lovpålagt plikt til å si fra seg oppdraget. Denneplikten inntreffer i situasjoner hvor revisor har påpekt vesentlige lovbrudd, og hvor revisjonskunden likevel ikke har iverksatt nødvendige tiltak for å rette opp forholdet. Med vesentlige lovbrudd menes økonomisk kriminalitet, svikt i selskapets interne kontroll, eller at selskapet ikke overholder gjeldende lovkrav (Stenvold & Degerstrøm, 2020). I tilfeller hvor revisor ønsker, eller plikter å trekke seg, må kunden varsles i god tid. Revisor må også så snart som mulig gi beskjed til Foretaksregisteret om forholdet.

2.2 KUNDEPERSPEKTIVET

I dette kapitlet vil det gis en oversikt over hvilke faktorer tidligere forskning har avdekket som mest avgjørende for revisjonskundenes valg av revisor, herunder prisnivå, kvalitet, omdømme, kompetanse, og relasjon. Videre går vi inn på årsaker til at noen selskaper ønsker å skifte revisjonsselskap, enten om det skyldes naturlige årsaker eller misnøye med nåværende revisor. Avslutningsvis forklares begrepet «kundeopplevelse», og hvorfor dette er viktig for å øke kundetilfredsheten og skape lojale kunder.

2.2.1 Kundevalg

Nordengen (2011) fant at en fjerdedel av de revisjonspliktige selskapene la avgjørende vekt på anbefalinger fra regnskapsførere, bekjente, forretningsforbindelser eller anbefalinger fra tidligere revisor ved valg av ny revisor. DiMaggio og Powell (1983) konkluderte med at valg av et stort revisjonsselskap ofte kan forekomme som en reaksjon på at en av deres viktigste interessenter har valgt å ansette et stort revisjonsselskap, da dette anses som god praksis og kan bidra til økt legitimitet for selskapet. Han (1994) fant at det heller ikke er uvanlig for selskapene å velge samme revisor som en sterk konkurrent.

Når det gjelder valg av revisor, fant Corten, Steijvers og Lybaert (2018) at revisjonskundens interessenter verdsetter at selskapet velger samme revisor som dem, uten å egentlig være klar over hvilken revisjonskvalitet som faktisk leveres eller hvor nødvendig det er for akkurat dette selskapet å ha en revisjon av spesielt høy kvalitet. Dette kan føre til at små og mindre komplekse selskaper føler på presset fra sine interessenter og engasjerer et stort revisjonsselskap som krever et høyere revisjonshonorar, når dette ikke nødvendigvis er fornuftig sett fra et kost-nytte perspektiv (Corten et al., 2018).

Hvilke faktorer som er avgjørende i beslutningsprosessen avhenger imidlertid gjerne av størrelsen av selskapet. Ifølge Beattie og Fearnley (1998) ønsker de mindre selskapene en revisor som ikke er så ulik selskapets egen størrelse. Dette skyldes frykt for å bli nedprioritert til fordel for en større kunde som betalte et høyere honorar, slik at de må vente lenge på svar på henvendelser og få tildelt de minst erfarne medarbeiderne. Beattie og Fearnley (1995) fant også at små selskaper ofte er mer opptatt av størrelsen på revisjonshonoraret, mens større selskaper er mer opptatt av revisjonsselskapets kompetanse, kvalitet og bransjekunnskap. Disse faktorene har gått igjen som hovedfunnene i en rekke relevante studier, og vil derfor utdypes i de påfølgende delkapitlene.

2.2.1.1 Revisjonshonorar og kvalitet

Revisjonshonoraret er en funksjon av den arbeidsmengden som er nødvendig for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, samt en premie for å bli eksponert for denne risikoen (O'Keefe, Simunic & Stein, 1994; Bell, Doogar & Solomon, 2008). Risikoen knyttet til et revisjonsoppdrag for revisor består i all hovedsak av risikoen for å havne i en rettsvist, risikoen for tap av omdømme, samt risikoen for å ikke møte regulatoriske krav (Knechel,

Ballou & Salterio, 2007). Selskapets kompleksitet spiller også naturligvis inn på fastsatt pris da dette henger nøye sammen med forventet tidsbruk og antatt risiko knyttet til engasjementet (Causholli, De Martinis, Hay & Knechel, 2010).

I dagens marked foreligger det i stor grad en fastpris på revisjonsoppdrag, da flere selskaper utsteder anbud. Dette innebærer at revisjonsselskapene tilbyr en fastpris på revisjonen til nye revisjonskunder, og at kundene kan velge fritt mellom disse tilbudene. Dette setter naturligvis begrensninger for hvor stort honorar revisjonsselskapene kan kreve, da et urimelig prisnivå sammenlignet med konkurrentene kjapt vil sørge for at selskapet ikke er konkurransedyktig. Det er naturlig å anta at de fleste revisjonspliktige vil velge det tilbudet som er billigst, og revisjonshonoraret utgjør dermed en viktig faktor i valgprosessen (Angermo & Lykke, 2010).

Beattie og Fearnley (1998) fant gjennom sine undersøkelser at revisjonshonoraret både er den hyppigst oppgitte grunnen til å vurdere revisorskifte, men også den faktoren som i størst grad påvirker valget av ny revisor. Særlig de små selskapene er opptatt av størrelsen på honoraret (Beattie & Fearnley, 1995). Nyere forskning har imidlertid pekt i retning av at små selskaper har økt betalingsvillighet i tilfeller hvor revisjonen oppleves som verdiskapende (Shukarova-Savovska & Hodge, 2016).

Det er likevel ikke bare for høye honorarer som kan ha en negativ påvirkning for selskapet, da for lave honorarer kan signalisere dårlig revisjonskvalitet og overfladisk arbeid (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury, 2013). Dette synspunktet får også støtte hos Jobber (2010), som hevder at kunden ofte anser prisen som en indikator på kvalitet når aktøren er ukjent. Høyere revisjonshonorar gir uttrykk for høyere revisjonsinnsats og høyere kvalitet av revisjonen (Wooten, 2003; Hoitash, Markelevich & Barragato, 2007; Paik, Kim, Krumwiede & Lee, 2018). Dette får også støtte empirisk i en rekke studier som har sett på sammenhengen mellom størrelsen på honoraret og revisjonskvalitet (Francis, 2004; Boone, Khurana & Raman, 2010; Karjalainen, 2011; Hribar, Kravet & Wilson, 2014; Ettredge, Fuerhem & Li 2014).

Disse funnene kan begrunnes med at dersom avtalt pris er så lav at den ikke dekker de timene som er nødvendig for at revisor skal kunne utføre tilstrekkelig revisjonsarbeid, så kan revisor bli motivert til å slurve med arbeidet for å bli ferdig innen tidsrammen (Gupta, Krishnan & Yu, 2012). Motivasjonen bak dette kan være at revisor enten ønsker å hindre at klienten blir

misfornøyd, eller å unngå økte kostnader for revisjonsselskapet. Et lavt revisjonshonorar er dermed ikke nødvendigvis ettertraktet i markedet dersom den oppfattes som for lav, og det gjelder derfor å treffe riktig beslutning om hvilken pris som er rimelig. Dette er viktig både for at kunden ikke skal måtte betale en urimelig høy pris for revisors tjenester, men også for å sikre at revisor har en tidsramme som tillater revisor å utføre det revisjonsarbeidet som er nødvendig.

De største aktørene anses generelt å tilby et høyere nivå av kvalitet enn de mindre aktørene i markedet, da de større revisjonsselskapene har mer omdømmekapital å tape på revisjonssvikt (DeAngelo, 1981). Dette kan forklare hvorfor de store revisjonsselskapene har betydelig høyere revisjonshonorarer sammenlignet med de mindre (Sundgren & Svanström, 2013). De største aktørene er også ofte mer velvillig til å bidra til teknologisk utvikling, og disse kostnadene dekkes da gjerne gjennom økte timespriser for kunden (Sirois & Simunic, 2012).

2.2.1.2 Omdømme og kompetanse

Omdømme er knyttet til det bildet av et selskap som danner seg over tid. Dette bildet dannes basert på hvilket utvalg av revisorer firmaet besitter, merkevarenavnet, oppfattet revisjonskvalitet, samt honoraret som kreves (Aronmwan, Ashafoke & Mgbame, 2013). Ifølge Herbig, Milewics og Golden (1994) er et omdømmes dannelse noe som krever konsistens i selskapets handlinger over lengre tid. Da det for mange selskaper vil være vanskelig å bedømme de ulike revisjonsselskapene, vil revisors rykte være betydningsfullt ved valg av revisor (Doyle & Stern, 2006; Jobber, 2010). Dette henger sammen med at en tjeneste er uhåndgripelig, og kunden kan dermed ikke kontrollere produktet før avtalen inngås (Doyle & Stern, 2006).

Omdømme er særlig viktig i revisjonsbransjen hvor revisor ikke selger et produkt, men tilbyr en tjeneste. Det eneste som revisor har å selge er dermed sitt rennommé som revisor, og dersom revisor skulle gjør noe som skader dette omdømmet, har revisor ikke lengre noe å tilby kunden (Stuart, 2020). Omdømmetap utgjør dermed en stor risiko for de som opererer i revisjonsbransjen, da dette i ekstreme tilfeller kan føre til at de mister alle kundene sine (DeFond & Zhang, 2014). Dette finnes det en rekke eksempler bare fra de siste tjue årene som illustrerer hvor hardt en skandale kan ramme både selskapet og daværende revisor, men også hele samfunnet rundt og tilliten samfunnet har til revisors rolle generelt. Et eksempel på dette

er Enron-skandalen, som førte til oppløsningen av et av de fem største revisjonsselskapene i hele verden, Arthur Andersen.

På generell basis kan man klassifisere revisjonsselskapene inn i to grove grupperinger: de største revisjonsselskapene som anerkjente, og de mindre selskapene som ikke-ankjente (DeAngelo, 1981; Boulila Taktak & Mbarki, 2014). Som nevnt tidligere, hevdes det at de anerkjente tilbyr revisjoner av høyere kvalitet enn de mindre aktørene. Dette henger sammen med at fallhøyden ved revisjonssvikt er langt høyere for de anerkjente selskapene enn for de ikke-ankjente (DeAngelo, 1981). De største selskapene har av den grunn større motivasjon til å levere revisjonstjenester av høy kvalitet for å opprettholde det ryktet de har opparbeidet seg over lang tid samt sikre fremtidig inntjening (Rezai & Shabani, 2014; Bigus, 2015).

De større revisjonsselskapene har høyere teknisk kompetanse og mer ressurser enn mindre revisjonsselskaper (Francis & Yu, 2009; Lawrence, Minutti-Meza & Zhang, 2010). Dette skyldes at de store selskapene har høyere inntjening som de kan bruke på opplæring og til ansettelse av de mest kompetente og erfarne revisorene i bransjen. På denne måten kan de opprettholde sine anerkjente kvalifikasjoner (Aronmwan et al., 2013; Desai, Xu & Zeng, 2016). De større revisjonsselskapene er imidlertid preget av hyppigere utskifting av ansatte (Financial Supervisory Commission, 2009; Chi, Hughen, Lin & Lisic, 2012), noe som kan gjøre det mer utfordrende å skape tillit i relasjonen mellom kunde og revisor. Dette går vi nærmere inn på i neste delkapittel.

En annen faktor knyttet til revisjonsselskapets kompetanse er deres evne til å levere tilleggstjenester utover den lovfestede revisjonen. De store revisjonsselskapene besitter med sin ressurssterke posisjon personer med spisskompetanse på avgrensede fagfelt. I tillegg til revisjon tilbyr disse selskapene rådgivning innenfor områder som regnskap, skatt, oppkjøp, juss og mer. Det er imidlertid flere av de små og mellomstore revisjonsselskapene som også tilbyr rådgivnings- og konsulenttjenester. Dersom kunden har behov for kompetanse utover den kompetansen revisjonsselskapet selv besitter, kan revisor foreta en kompetanseoverføring ved å vise til samarbeidspartnere i sitt nettverk som kan bistå kunden (Revisorsenteret, u.å.; Revisjon Sør, u.å.; SLM Revisjon, u.å.). I et slikt tilfelle vil også revisors uavhengighet være mindre problematisk sammenlignet med når konsulent- eller advokatvirksomheten er integrert i revisjonsselskapet.

Cameran, Moizer og Pettinicchio (2010) fant imidlertid i sin forskning at den variabelen som var mest avgjørende for kundetilfredsheten var ikke kompetanse i seg selv, men at revisor var i stand til å bruke sin kompetanse og sin erfaring til å komme med nyttige ideer for forbedringer. Når det kom til valg av revisor fant Beattie & Fearnley (1995) likevel at kompetanse var et viktig aspekt, særlig for de større revisjonskundene.

2.2.1.3 Relasjon og tillit

Ifølge Day (1999) kan revisjonsselskapene øke sin lønnsomhet på lang sikt ved å bygge lojale relasjoner preget av gjensidig tillit, felles forpliktelse, og god kommunikasjon. Relasjoner er imidlertid ikke bare noe som plutselig oppstår eller eksisterer, de utvikler seg gjennom en prosess over tid (Ruyter & Wetzels, 1999). Også opparbeidelse av tillit er noe som tar tid, men det er ifølge Buttle og Maklan (2019) en «investering i relasjonsbygging som har en langsiktig gevinst». Tillit fører til et sterkt ønske om å opprettholde et forhold mellom partene og er grunnleggende i alle partnerskap (Granovetter, 1985; Spekman, 1988).

Ifølge tidligere forskning ønsker revisjonsklientene et langvarig forhold til revisor, hvor de kan samarbeide og stole på hverandre (Beattie, Fearnley & Brandt, 2004; Fontaine & Pilote, 2012). Relasjonen til revisor, og tillit, spiller med andre ord en stor rolle for revisjonsklientene. Tillit er viktig i alle partnerskap (Spekman, 1988), men er kanskje særlig viktig i forholdet mellom revisor og klient. Dette fordi kunden må stole nok på revisor til å ville dele konfidensiell informasjon om selskapet (Ruyter & Wetzels, 1999). Magri og Baldacchino (2004) oppdaget gjennom sin forskning at særlig i små selskap tar relasjonen til revisor en mer personlig retning. Dette er årsaken til at mange mindre selskaper ønsker å følge revisor dersom revisor bytter til et annet revisjonsselskap.

Langvarige relasjoner kan imidlertid også by på problemer, og det er viktig at revisor er klar over disse når revisjonsarbeidet blir utført. Tepalagul og Lin (2015) så i sin studie på hvordan langvarige klientforhold påvirket revisors uavhengighet og kvaliteten av revisjonen. De fant at på den ene siden vil langvarige relasjoner bidra til at revisor får økt kunnskap og forståelse for klientens selskap, noe som vil ha en positiv innvirkning på revisjonskvaliteten. På den andre siden kan en langvarig og nær relasjon være problematisk for revisors uavhengighet og kvaliteten av utført arbeid. Revisor vil i en slik relasjon risikere å utvikle et for nært forhold til kunden, og følgelig bli fristet til å handle i klientens favør (Tepalagul & Lin, 2015).

2.2.1.4 Kundens valg om å skifte revisor

Det er flere årsaker til at en kunde skulle ønske å skifte revisor. Den mest naturlige årsaken skyldes at et selskap er blitt større og mer komplekst, og at det nåværende revisjonsselskapet rett og slett ikke lenger har kapasiteten til å påta seg oppdraget (Woo & Koh, 2001). Det finnes også tilfeller hvor revisjonskunden ikke lenger er revisjonspliktig og av den grunn ikke ønsker å beholde revisor (Gulden, 2015).

Beattie og Fearnley (1998) oppdaget gjennom sine undersøkelser at de fleste av selskapene som vurderte å skifte revisor (som ikke skyldtes naturlige årsaker) begrunnet dette med utgangspunkt i størrelsen på revisjonshonoraret. Mange av selskapene oppga også at de hadde skiftet revisor fordi de ikke var tilfreds med revisors kompetanse og profesjonalitet. Dette får også støtte i forskningen til Nordengen (2011) som kom fram til at majoriteten av norske aksjeselskap endret revisor grunnet misnøye knyttet til pris, kvalitet, og revisors kompetanse. Spesielt små selskaper, og selskaper som byttet fra et lite revisjonsselskap, var mer sannsynlig å bytte revisor på grunn av behovet for et bredere spekter av tjenester, samt påvirkning fra tredjeparter (Beattie & Fearnley, 1998).

Levinthal og Finchman (1992) fant i sin forskning at sannsynligheten for at et selskap skiftet revisor minket i takt med lengden på klientforholdet. Dette kan indikere at det foreligger en grad av lojalitet mellom revisor og klienten som øker med lengden av relasjonen, noe som er en rimelig antakelse. Det er også rimelig å anta at også mange selskaper verger seg mot å skifte revisor da dette medfører at ny revisor må bruke mye tid og krefter på å sette seg inn i selskapet, noe som gir økte kostnader knyttet til planleggingsfasen av revisjonen (Gulden, 2016). Dette kan i mange tilfeller føre til at revisjonskundene forblir hos revisor selv om de ikke nødvendigvis er tilfreds med revisors tjenester.

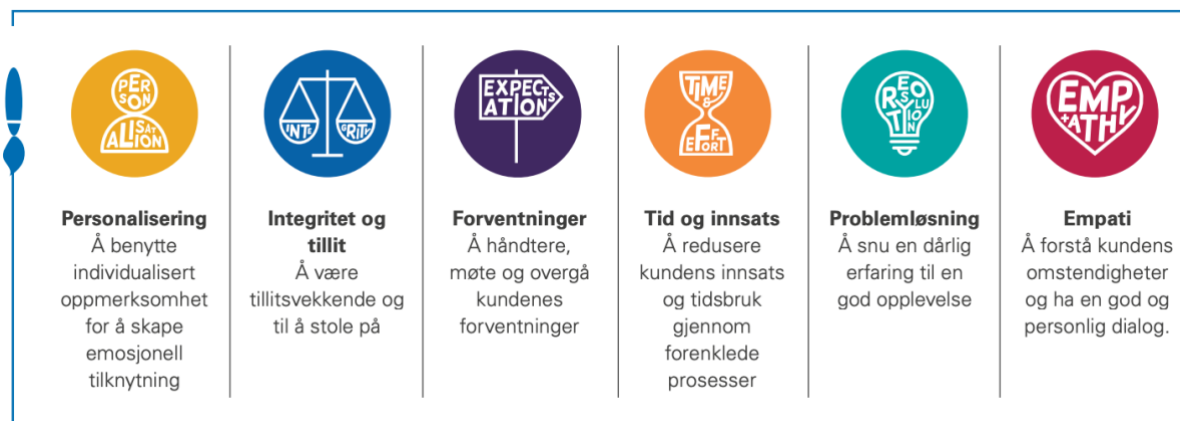
2.2.2 Kundetilfredshet og kundeopplevelser

Dagens kunder har høyere forventinger enn noen gang, og det holder ikke lenger og kun tilby konkurransedyktige priser (Shaw & Ivens, 2002; Brown, 2009). Dersom et selskap ikke lever opp til kundens forventninger, vil kunden enkelt finne et selskap som kan. I dagens pressede konkurransesituasjon er det derfor kritisk at selskapene har kunden i sentrum, og gjør det de evner for å holde sine kunder fornøyde (Peppers & Rogers, 2000; Kotler & Keller, 2006).

Kundene ønsker i dag først og fremst gode kundeopplevelser (Palmer, 2010; KPMG, 2018). Shaw og Ivens (2002) hevder at en god kundeopplevelse ikke bare gir til økt lojalitet, men også økt fortjeneste ved at kunden kjøper tilleggsprodukter. Å tilby kunden mer enn bare en tjeneste, men heller en givende opplevelse hvor kunden føler seg sett og hørt, utgjør en viktig suksess- og konkurransefaktor i dagens konkurransepregede marked (Pine & Gilmore, 1998; Chase & Dasu, 2001). Det er mye som kan kopieres og imiteres av konkurrenter, men en opplevelse er unik (Dewey, 1963). Dersom revisjonsselskapet lykkes i å tilby verdifulle opplevelser som oppleves som unike og personlige for revisjonskunden, vil selskapet altså kunne øke lojaliteten blant sine kunder samt differensiere seg fra sine konkurrenter. En god kundeopplevelse vil også føre til høyere kundetilfredshet (Hwang & Seo, 2016).

Men hva er egentlig en «god» kundeopplevelse? Pine & Gilmore (1999), som var en av de første til å ta i bruk begrepet, definerer kundeopplevelsen som «hendelser som engasjerer enkeltpersoner på en personlig måte». Frow og Payne (2007) beskriver kundeopplevelsen som summen av alle inntrykk og erfaringer en kunde tilegner seg gjennom den totale interaksjonen med en virksomhet. All indirekte og direkte kontakt kunden har med virksomheten, helt fra et kundebehov oppstår, til dette behovet er møtt, legger grunnlaget for kundeopplevelsen (Meyer & Schwager, 2007). For å kunne skape gode kundeopplevelser må selskapet først og fremst iverksette tiltak for å skaffe seg en forståelse av kundens behov og forventninger (Ismail, Haron, Nasir Ibrahim & Mohd, 2006). Selskapet må med andre ord forstå kunden for å kunne omsette denne kunnskapen til tilbud som oppleves som verdifulle for kunden (Rosland, 2019).

En global studie utført av KPMG i 2018 identifiserer seks «pilarer» som anses som helt fundamentale for kundeopplevelsen; personalisering, integritet og tillit, forventninger, tid og innsats, problemløsning, og empati. Personalisering anses som den viktigste komponenten, noe som krever at selskapet har satt seg inn i hvilke preferanser og behov kunden har, og kan tilby en opplevelse som føles personlig. Dersom en bedrift kan tilby personlige opplevelser, samt utvise høy integritet, er disse komponentene identifisert som de viktigste driverne av lojalitet. Videre er det kritisk å møte (aller helst overgå) kundens forventninger, samt bruke minst mulig av kundens tid på å tilfredsstille disse. Problemer som oppstår underveis må håndteres på en respektabel og hensynsfull måte, og selskapet må utvise empati i alle ledd for å kunne etablere sterke relasjoner.



Figur 2.2 Kundeopplevelsens seks pilarer (KPMG, 2018, s. 10).

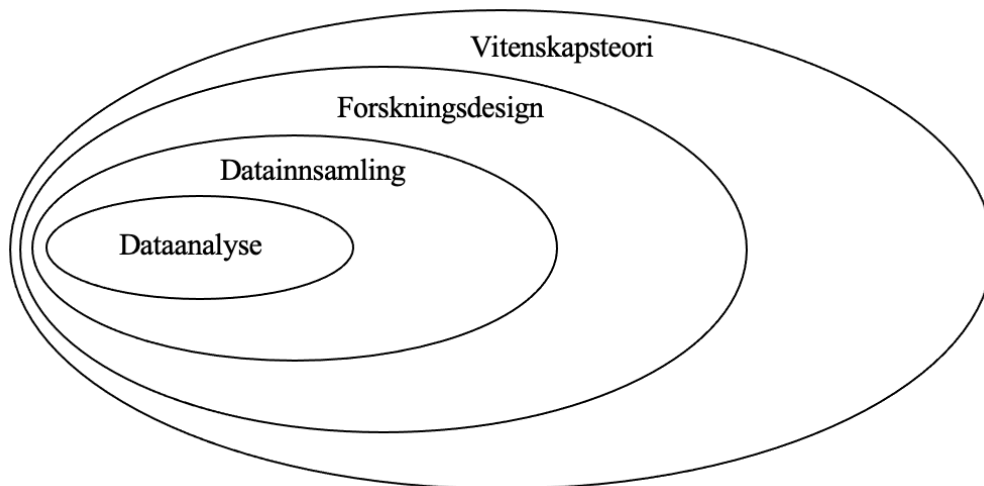
Selv om mange virksomheter har innsett viktigheten av å tilby gode kundeopplevelser, kan en omfattende studie utført av Bain & Company tyde på at mange selskaper likevel sliter med å levere i praksis. I studien fant de at det var et bekymringsverdig stort gap mellom kundenes og selskapenes egen oppfatning av tilbudt kundeopplevelse. Hvor kun 8 prosent av kundene mente at deres opplevelse var «utmerket», mente hele 80 prosent av selskapene selv at deres tilbud var utmerket (Allen, Reichheld, Hamilton, & Markey, 2005; Meyer & Schwager, 2007; Krogstad, 2011). Dette indikerer at mange selskaper ikke klarer å vurdere sine tjenester fra et kundeperspektiv. Det er dette som er viktig for å vurdere hvor tilfredsstillende tilbudet er, ikke selskapets egen vurdering.

En god kundeopplevelse kan oppstå ved at revisjonskundens forventninger blir møtt, eller at de overgås. Dersom revisor leverer dårlige enn forventet, har kunden i dagens marked mange andre alternativer som er lett tilgjengelige. Revisjonsselskapet kan på denne måten miste verdifulle kunder til sine konkurrenter dersom de ikke legger nok innsats i kundeforholdet. En kundeopplevelse er imidlertid personlig, og er dermed ikke noe et selskap noen gang vil kunne få full kontroll over. Det en kunde oppfatter som en verdifull opplevelse kan være en middelmådig opplevelse for en kunde med andre forventninger og andre behov. Det er likevel mye som kan gjøres for å legge forholdene til rette for en best mulig kundeopplevelse, og for å redusere gapet mellom forventning og det som faktisk leveres.

3 Metodisk tilnærming

3.1 INTRODUKSJON

I et forskningsprosjekt må forskeren ta en rekke valg knyttet til forskningsmetode, alt fra valg av vitenskapsteoretisk ståsted til valg av hvordan innsamlet data skal analyseres (Busch, 2021). Saunders, Lewis og Thornhill (2009) fremstiller dette som en «forskningsløk» som illustrerer hvordan valgene henger sammen og påvirker hverandre.



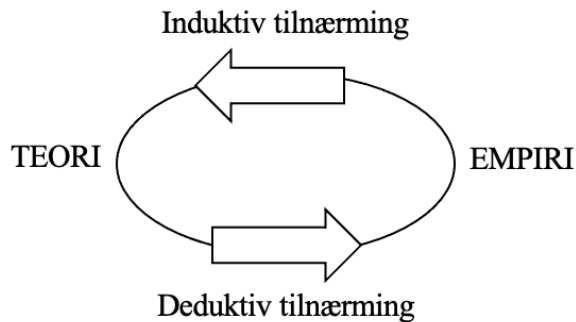
Figur 3.1 Forskningsløken - ulike nivå for valg av forskningsmetode (basert på Busch, 2021, s. 49)

I dette kapitlet vil vi redegjøre for forskningsprosjektets metodiske fremgangsmetode. Dette gjøres med utgangspunkt i de ulike nivåene i forskningsløken. Vi vil først redegjøre for valg av vitenskapsteoretisk ståsted, før vi går nærmere inn på valg av forskningsdesign. I neste delkapittel følger valg av metode for datainnsamling, samt utvalgsmetodikk. Deretter beskriver vi prosessen rundt innhenting av empiri og analyse av denne. Avslutningsvis foretar vi en vurdering av studiens forskningskvalitet, herunder forskningens reliabilitet og validitet, før vi går inn på etiske dilemmaer knyttet til forskningen.

3.2 VITENSKAPSTEORETISK STÅSTED

I metodelæren snakkes det om induksjon og deduksjon som to motsatte fremgangsmåter for å produsere kunnskap (Leseth & Tellmann, 2018). Ved en induktiv tilnærming går forskeren inn med et åpent sinn, uten noen forventninger eller hypoteser om hvordan verden ser ut (Busch, 2021). Forskeren utvikler da generelle teorier basert på individuelle observasjoner, og går på denne måten fra empiri til teori (Tjora, 2018). Ved en deduktiv tilnærming utarbeider

forskeren noen hypoteser om hva man vil finne basert på eksisterende teori, som avkreftes eller bekreftes gjennom forskningen. I dette tilfellet går altså forskningen motsatt vei, fra teori til empiri (Busch, 2021). De to ulike metodene er illustrert i figuren 3.2.



Figur 3.2 Induksjon versus deduksjon (basert på Leseth & Tellmann, 2018, s. 25)

I kvalitative studier er det mest vanlig at forskeren benytter den induktive metoden (Busch, 2021). Vi har likevel ikke benyttet oss av en ren induktiv tilnærming. Dette skyldes faktumet at det er nærmest umulig å gå den empiriske verden i møte uten å allerede ha gjort seg opp noen antakelser eller forventninger om hva man vil finne (Stuvøy, Tøndel & Tjora, 2021). I vårt arbeid med masteroppgaven har teori spilt en rolle i alle ledd, fra start til slutt. Teorien har vært viktig både under utarbeidelsen og konkretiseringen av problemstillingen, samt som motivasjon for avhandlingen. Også i de senere fasene av forskningsprosjektet spiller teori en viktig rolle. Induksjon er likevel den tilnærmingen som ligger nærmest vår fremgangsmåte, da målet med studien er å benytte våre funn til å produsere ny teori på området.

3.3 FORSKNINGSDESIGN

Forskningsdesign blir brukt som et overordnet samlebegrep på gjennomføringen av forskningsopplegget (Lerdal, 2009). Her må det stilles til hva og hvem som skal undersøkes, og hvordan undersøkelsen skal gjennomføres (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2020). Valg av design har stor betydning for hvordan forskningsprosessen struktureres, og bør tilpasses prosjektets problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål slik at disse besvares på en best mulig måte (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2010). Formulering og konkretisering av problemstillingen utgjør det første steget i forskningsprosessen, og legger videre grunnlaget for valg av forskningsstrategi, datainnsamlingsmetode og analyseteknikk (Saunders, Lewis & Thornhill, 2012).

Problemstillingen i vår avhandling retter fokuset mot hvorfor mindre komplekse selskaper velger større revisjonsselskaper til fordel for mindre aktører, selv om dette ofte medfører et høyere honorar. I tillegg har vi utarbeidet tre forskningsspørsmål som skal være til hjelp i besvarelsen av valgt problemstilling. Disse omhandler mer spesifikt hvilke faktorer de mindre selskapene vektlegger ved valg av revisor, årsaker til at selskapene har skiftet revisor, samt betydningen av størrelsen på revisjonshonoraret.

Da formålet med vår studie er å utforske et område vi vet relativt lite om fra før, anses et eksplorativt design som best egnet for å besvare vår problemstilling (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2020; Jacobsen, 2015). MKS er et relativt nytt begrep, og det eksisterer derfor lite teori og forskning knyttet til akkurat denne problemstillingen. Det anses derfor som mest hensiktsmessig å benytte en utforskende tilnærming fremfor en deskriptiv eller kausal tilnærming (Sekaran & Bougie, 2016; Gripsrud et al., 2010). En slik tilnærming gir oss muligheten til å fordype oss i problemstillingen, og bidrar til økt innsikt og forståelse av problemområdet (Gripsrud et al., 2010).

3.4 DATAINNSAMLING

I studier med eksplorativt design er det mest vanlig å benytte kvalitativ data (Jacobsen, 2015). Formålet med kvalitative studier er å bidra til økt forståelse av verden fra informantenes perspektiv (Kvale & Brinkmann, 2015). Vi benytter en kvalitativ metode da vi ønsker en dypere innsikt i informantenes opplevelser og erfaringer vedrørende valg av revisor. En kvalitativ tilnærming til problemstillingen gjør at vi i større grad kan observere ulike detaljer, nyanser og egenskaper ved informantene som kan være verdifull i tolkningsprosessen og analysedelen, før denne informasjonen overføres til en større kontekst (Krumsvik, 2014).

Et kjennetegn ved kvalitativ forskning er at forskeren inntar en fortolkende rolle (Postholm, 2010). På denne måten avhenger studien i større grad av forskeren enn ved en kvantitativ tilnærming (Zikmund, Babin, Carr & Griffin, 2013). Samtidig gjør en slik tilnærming det mulig å fange opp meninger og opplevelser som ikke lar seg tallfeste eller måle (Dalland, 2017). Denne typen data kan gjøre analyseprosessen utfordrende, og det krever dermed mer av forskerne i analyseprosessen og i arbeidet med innsamlet data (Jacobsen, 2015). Det er også en risiko for at innsamlet data kan bli påvirket av forskerens subjektive meninger og oppfattelser, slik at resultatet ikke stemmer med virkeligheten.

3.4.1 Digitale dybdeintervjuer

Data kan samles inn på mange ulike måter, men bør tilpasses oppgavens problemstilling (Mehmetoglu, 2004). Vi ønsker å se på hvilke faktorer som påvirker selskapers valg av revisor, og vi ønsker dermed å høre selskapenes egne opplevelser og erfaringer med dette valget. Vi anså dermed individuelle dybdeintervjuer som en hensiktsmessig måte å innhente primærdata på (Gripsrud et al., 2010). Intervjuer er en egnet metode for datainnsamling for forskningsprosjekter som undersøker relativt få enheter, og hvor forskeren fokuserer på det enkelte individs meninger og tanker om fenomenet (Jacobsen, 2005). På en annen side er individuelle intervjuer tidkrevende med tanke på gjennomføring, transkribering og analyse, og resultatene kan ikke generaliseres til en hel populasjon (Gripsrud et al., 2020).

I forbindelse med intervjuene utarbeidet vi en intervjuguide (se vedlegg 3) som skulle lede oss gjennom intervjuet på en oversiktlig måte. Intervjuguiden skal fungere som en sjekkliste for å sørge for at intervjuet dekker alle relevante temaer (Mehmetoglu, 2004; Postholm, 2010). Samtidig som intervjuguiden er ment som et hjelpemiddel som skal sørge for bedre flyt i intervjuprosessen, er den ikke skapt for å følges til punkt og prikke (Dalland, 2017). Vi tillot oss derfor å stille oppfølgingsspørsmål der det passet seg.

Intervjuene er av den semistrukturerte arten (Ghauri & Grønberg, 2010), som er den vanligste intervjuformen i kvalitative studier (Krumsvik, 2014). Denne intervjuformen effektiviserer intervjuprosessen (Saunders et al., 2012), samtidig som man sørger for at alle relevante emner dekkes av intervjuet (Kvale & Brinkmann, 2015). Intervjuene følger dermed en tilnærmet lik mal hvor alle informantene ble stilt de samme spørsmålene i lik rekkefølge. Spørsmålene i intervjuguiden er åpne og uten svaralternativer slik at informantene selv kan reflektere rundt spørsmålene og komme med ærlige svar. Informantene ble tilsendt intervjuguiden i forkant av intervjuene slik at de kunne komme mest mulig forberedte til intervjuet. Dette kan føre til mer planlagte og innøvde svar, men vi anså dette som hensiktsmessig da vi ønsket at informantene hadde reflektert rundt temaet før intervjuet slik at vi kunne få mest mulig innholdsrike svar.

Et dybdeintervju består hovedsakelig av tre faser; oppvarming, refleksjon og avrundning (Tjora, 2010). Vår intervjuguide starter derfor med noen få introduksjonsspørsmål som ikke krever mye refleksjon av informanten, for å få praten i gang før selve intervjuet. I denne delen av intervjuet forteller vi også litt om oss selv, om formålet med studien, samt hvordan vi skal

behandle dataen i etterkant av intervjuene. Deretter følger hovedspørsmålene som utgjør selve essensen av intervjuet. Her stiller vi spesifikke spørsmål om informantenes erfaringer og refleksjoner rundt valg av revisor. Til slutt avrundes intervjuet med noen avsluttende spørsmål som gir rom for at informanten kan tilføye tanker og refleksjoner rundt temaet som ikke har blitt adressert underveis i intervjuet. En godt utarbeidet intervjuguide og en forsker som er forberedt er svært viktig i datainnsamlingsprosessen, da dataen danner grunnlaget for studiens konklusjon (Dalen, 2011).

Under intervjuene ble det tatt lydopptak ved bruk av diktafon. Dette ble det informert om i informasjonsskrivet som ble tilsendt informantene i forkant av intervjuene, og alle samtykket til dette. Ved bruk av diktafon hadde vi muligheten til å ha fullt fokus på informanten og det som ble sagt, noe som bidro til en mer naturlig flyt i samtalen (Jacobsen, 2005). I etterkant av intervjuene ble lydopptakene ordrett transkribert. På denne måten har vi forsikret oss om at vi har fått med oss alle viktige uttalelser (Jacobsen, 2015). Ifølge Jacobsen (2015) kan opptak ha en negativ innvirkning på informanten, men det var ingen av informantene som ga uttrykk for at dette var noe problem. Varigheten på intervjuene varierte fra 20 til 40 minutter, alt ettersom hvor mye informanten hadde å si om de ulike temaene.

Dybdeintervjuene ble gjennomført digitalt, slik at vi kunne intervjuer selskaper fra hele landet. Vi har dessverre ikke hatt muligheten til å gjennomføre intervjuene i person, da dette ville vært både tidkrevende og kostbart for oss. Coronapandemien og hjemmekontor har imidlertid bidratt til at mange selskaper er mer komfortable med å gjennomføre møter digitalt (Tjønndal & Fylling, 2021). Vi ønsket å gjennomføre videointervjuer slik at samtalen ble mer personlig, og i håp om en bedre flyt i samtalen og mindre avbrytelser. Dette var noe alle informantene ønsket. Selv om det ikke blir det samme som å sitte i samme rom som intervjuobjektet, er dette den digitale intervjuformen som er mest lik det tradisjonelle ansikt til ansikt-intervjuet (Thagaard, 2018). Ved å gjennomføre intervjuene digitalt var det også mulig å være mer fleksibel med tanke på tidspunkt for intervjuene, slik at informantene selv kunne velge det tidspunktet som passet best for dem. Ifølge Tjønndal og Fylling (2021) kan digitale intervjuer dermed senke barrieren for å takke ja til å delta i prosjektet.

3.4.2 Utvalgsmetodikk

I kvalitative studier velges populasjonen med utgangspunkt i hvem som kan bidra med nyttig informasjon om temaet, og hvem som har nødvendig kunnskap til å kunne uttale seg om det aktuelle temaet i undersøkelsen. Dette omtales som strategisk utvalg (Dalland, 2017). Det er intervjuobjektene refleksjoner som danner grunnlaget for videre analyse og konklusjon, og valg av informanter er derfor et viktig ledd i kvalitativ forskning (Dalen, 2011). Når man skal ta utvalg bør man først sette begrensninger for populasjonen, før man deretter utarbeider inkluderingskrav til utvalget (Jacobsen, 2015). Dette sikrer at man bare innhenter informasjon fra lite utvalg av relevante kandidater. Slike studier gir en grundig og detaljrik beskrivelse av problemstillingen (Jacobsen, 2015).

Vår populasjon består av alle norske selskaper som har foretatt minst et revisorskifte i løpet av de siste 10 årene. For at vi skal kunne besvare problemstillingen på en bra måte er det også et krav at selskapene har erfaring med både små og store revisjonsselskap. Vi har vært heldige å få tilgang til et digitalt verktøy som innehar slik informasjon i sine databaser, og dette har forenklet vårt arbeid og samtidig sikret en stor populasjon på omtrent 3300 norske selskaper.

For å begrense populasjonen ytterligere har selskaper som innehar karakteristika som gjør selskapene irrelevante for vår problemstilling, blitt ekskludert fra populasjonen. Disse kriteriene ble utarbeidet med utgangspunkt i IAASB sin Supplemental Guide som er blitt publisert i forbindelse med det nye europeiske initiativet som skal forenkle og effektivisere fremtidens revisjon av MKS. I veiledningsdokumentet presenteres det spesifikke kriterier ved virksomheter som ikke vil kunne benytte seg av standarden. Disse kriteriene visualiseres i form av oversiktlige tabeller i den nye standarden. For å forsikre oss om at vi har forstått kriteriene riktig er det blitt brukt mye tid på å oversette og tolke disse. Dette resulterte i en forenklet og oversatt oversikt som vi kunne bruke når vi skulle ta utvalg (se vedlegg 1 og 2).

Hvorvidt selskapene er å anse som mindre komplekse i henhold til kriteriene har vi vurdert basert på offentlig informasjon om selskapene tilgjengelig i Brønnøysundregisteret og Proff for hvert enkelt selskap. Vi satte spesifikke inkluderingskrav og anvendte våre analytiske evner og skjønn til å vurdere hvorvidt selskapene skulle inkluderes i det endelige utvalget. Børsnoterte selskap, selskap av allmenn interesse og konserner ble silt ut. Selskaper som det var sannsynlig at hadde skiftet revisor grunnet naturlige årsaker som vekst, fusjon/fisjon eller

oppkjøp ble ekskludert. Vi så også på om selskapet hadde fått ny ledelse etter sist revisorbytte da vi ønsket å intervju noen som hadde kjennskap til selskapets historie med revisor. Dette har vært en tidkrevende og omfattende prosess, men arbeidet var nødvendig for å sikre det utvalget som best kan besvare problemstillingen. Dette omtales som et vurderingsutvalg, hvor vi strategisk har plukket ut informanter som innehar bestemte egenskaper og kvaliteter som er ønsket i utvalget (Gripsrud et al., 2010).

Da vi var ferdig med den omfattende utvalgsprosessen satt vi igjen med et utvalg bestående av totalt 70 mindre komplekse selskaper. Vi tok deretter kontakt med daglig leder i disse selskapene, hvor vi spurte om noen i selskapet med den nødvendige kunnskapen ønsket å delta i forskningsprosjektet. I første runde var det svært dårlig respons, og vi sendte derfor ut en oppfølgingsmail i håp om å øke interessen. Av de totalt 70 selskapene vi kontaktet takket til slutt 6 av disse ja til å stille til intervju. Det endelige utvalget presenteres i tabell 3.2. Et så lite utvalg svekker studiens eksterne gyldighet, og gjør at funnene ikke vil være representative for hele populasjonen av MKS i Norge. Dette utdypes videre under kapittel 3.6.2.

Informant	Stilling	Bransje
Informant 1	Daglig leder	Reiselivstjenester
Informant 2	Daglig leder	Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning
Informant 3	Daglig leder	Konsulentvirksomhet tilknyttet informasjonsteknologi
Informant 4	Daglig leder	Bryting av stein til bygge- og anleggsvirksomhet
Informant 5	Daglig leder	Eiendomsforvaltning
Informant 6	Daglig leder	Produksjon av ferdigblandet betong

Tabell 3.1 Informantoversikt

3.5 DATAANALYSE

Analyseprosessen består av tre viktige steg; datareduksjon, dataanalyse og konklusjonstreking (Sekaran & Bougie, 2020). Etter gjennomføring av intervjuene satt vi igjen med en stor mengde kvalitativ data som måtte reduseres. Her ble de mest relevante funnene plukket ut, mens all ubetydelig informasjon ble silt ut av analys materialet (Sekaran & Bougie, 2016). Formålet med det andre steget i analyseprosessen er å sørge for en tematisk organisering av den innsamlede dataen. I siste del av prosessen må forskeren tolke den innsamlede dataen, og dra sluttkonklusjoner basert på denne.

En tematisk organisering sørger for at forskeren får anledning til å analysere og tolke den innsamlede dataen (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2005). Her «brekker opp» man temaet i mindre elementer, og sorterer dataen deretter (Jacobsen, 2015). Vi har valgt å organisere dataen med utgangspunkt i intervjuguiden. Denne er strukturert på måte som gjorde at organiseringen gikk lettvis for seg. Alle hovedspørsmål tilhører et av de tre forskningsspørsmålene, og i første rekke ble intervjusvarene grovt inndelt basert på hvilket forskningsspørsmål de bidro til å besvare. Deretter identifiserte vi de viktigste temaområdene under hvert forskningsspørsmål for å systematisere dataen ytterligere.

Forskningsspørsmål	Temaområde
<i>Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor?</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Faktorer av særlig betydning • Revisjonsselskapets størrelse • Eksterne parters påvirkning
<i>Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte?</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Forventninger til revisor • Årsaken til skiftet • Lojalitet i revisjonsbransjen
<i>Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Betydningen av pris • Kundeopplevelsen • Forholdet mellom pris og kvalitet

Tabell 3.2 *Utgangspunkt for organisering av innsamlet data*

I den siste delen av analyseprosessen må den innsamlede dataen tolkes. Ifølge Johannessen, Tufte og Christoffersen (2016) innebærer dette at man setter noe inn i en større sammenheng. Målet med tolkningen er å finne meningen med det informantene har sagt (Dalland, 2017). Tolkningen startet først da alle intervjuene var gjennomført, transkribert og organisert. Her så vi på likheter og ulikheter i svarene til informantene, og om de kunne bidra til å besvare problemstillingen. Vi vurderte det som hensiktsmessig å tolke svarene hver for oss, før vi deretter møttes for å diskutere våre tolkninger og komme til en enighet.

3.6 FORSKNINGSKVALITET

Åpenhet er et sentralt element i vurderingen av studiens forskningskvalitet, da det er opp til leseren å vurdere hvorvidt studiens innhold er riktig, og om forskningsmetoden er til å stole på. Jacobsen (2015) påpeker at “*Jo mer åpen og reflektert forskeren er, desto sterkere vil*

forskningens troverdighet bli”. I dette delkapittelet skal vi derfor foreta en kritisk vurdering av studiens reliabilitet og validitet.

3.6.1 Reliabilitet

Reliabilitet viser til forskningsprosjektets pålitelighet, og omhandler hvorvidt man kan ha tiltro til at resultatene av studien ikke inneholder vesentlige feil (Gripsrud et al., 2010). Høy pålitelighet innebærer at dataene som er samlet inn ikke blir påvirket av innsamlingsmetoden (Kvale & Brinkmann, 2015). Dette vil være tilfellet hvor utførelse av en tilnærmet lik undersøkelse av fenomenet, utført av en annen forsker, ville gitt like funn og resultater (Thagaard, 2018). Det er altså et krav at resultatene er konsistente (Zikmund et al., 2013).

Reliabiliteten i en kvalitativ undersøkelse vil som regel være forholdsvis lav (Jacobsen, 2015). Dette skyldes at det kan forekomme unøyaktig registrering og analysering av dataen som er blitt samlet inn, men også at resultatene gjerne vil være påvirket av forskerens egne subjektive meninger og holdninger. Også slurv og uoppmerksomhet fra forskerens side truer kvalitative studier pålitelighet (Jacobsen, 2015).

Ifølge Thagaard (2013) kan troverdigheten styrkes ved at to eller flere forskere deltar i studien. Vi har vært to personer gjennom hele forskningsprosjektet, og alle fortolkninger av innsamlet data er blitt gjennomført i fellesskap. Dette reduserer risikoen for at våre personlige meninger spiller inn. Videre har vi inkludert intervjuguiden (se vedlegg 3), samt en detaljert beskrivelse av hvordan intervjuene ble gjennomført, noe som styrker studiens reliabilitet ytterligere (Jacobsen, 2015). Ved å utføre ordrett transkribering av lydopptak, unngår vi problematikken knyttet til slurv og uoppmerksomhet. Ifølge Jacobsen (2015) vil studien da bli mindre preget av forskernes interesse og hukommelse under og etter intervjuet, samt evnen til å notere underveis, noe som normalt vil kunne svekke studiens troverdighet.

Det vil alltid oppstå tilfeldige feil i en undersøkelse, og disse feilene må være så få som mulig for at studien skal være pålitelig (Gripsrud et al., 2010). Slike feil oppstår i tilfeller hvor respondentene misforstår et spørsmål, og dermed svarer på noe annet enn det som faktisk var meningen bak spørsmålet. Dersom informanten ikke riktig forstår hva det spørres om, og hva studien egentlig handler om, truer dette naturligvis studiens reliabilitet. Vi har imidlertid

gjennomført individuelle dybdeintervju, noe som har gitt oss muligheten til å forsikre oss om at respondenten ikke har misforstått spørsmålet.

3.6.2 Validitet

Studiens validitet, eller gyldighet, avhenger av om undersøkelsen er utført på en troverdig måte (Jacobsen, 2005). Sagt med andre ord: om vi faktisk måler det vi tror vi måler. I kvalitative undersøkelser avhenger troverdigheten av om forskerens evne til å utvise innsikt og forståelse for forskningsområdet gjennom valg og beskrivelse av metode (Johannessen, Tufte & Christoffersen, 2011).

Vi har forsikret oss om at våre informanter innehar en posisjon hvor de kan uttale seg om temaet. Dette gir økt validitet da informantene vil gi ærlige og informerte svar som vil bidra til økt forståelse for problemstillingen (Kvale & Brinkmann, 2015). Vår intervjuguide er utarbeidet med utgangspunkt i våre tre forskningsspørsmål, for å sikre at vi undersøker det vi ønsker å undersøke. Spørsmålene er blitt nøye formulert for å unngå eventuelle misforståelser. Intervjuguiden ble tilsendt respondentene i forkant av intervjuet slik at de kunne komme mest mulig forberedt, og innhente nødvendig informasjon for å kunne besvare spørsmålene på en god og utfyllende måte.

Jacobsen (2015) skiller mellom intern og ekstern gyldighet. *Intern gyldighet* dreier seg om hvorvidt det er samsvar mellom den faktiske virkeligheten, og studiens beskrivelse av virkeligheten. Jacobsen (2015) påpeker imidlertid at ingen undersøkelser kan gi et helhetlig bilde av virkeligheten, men at man kan få flere vinklinger på ett og samme fenomen.

For å sikre høyest grad av korrekt informasjon bør man henvende seg til førstehåndskilder som har nærhet til fenomenet man forsker på (Jacobsen, 2015). For vår studie vil det være personer i de mindre komplekse selskapene som har innsikt i hvilke avveininger som ble gjort når valg av revisor ble besluttet. Vi har inkludert noen kontrollspørsmål innledningsvis i intervjuguiden for å sikre at vi har fått tak i de riktige informantene. Bekreftelsene vi mottok på de innledende spørsmål i intervjuet vil derfor bidra til å øke den interne gyldigheten. Alvesson (2011) poengterer imidlertid at selv om man har fått tak i de riktige kildene, så er det ikke sikkert at kildene gir fra seg riktig informasjon. Denne risikoen vil alltid være der, spesielt da vi kun intervjuer en informant fra hvert selskap.

Den eksterne gyldigheten omhandler i hvilken grad studien kan generaliseres og overføres til andre enn de vi har undersøkt (Jacobsen, 2015; Sekaran & Bougie, 2020). Johannessen et al. (2011) beskriver ekstern gyldighet som grad av overførbarhet av studiens begreper, tolkninger og forklaringer til andre forskningsområder. En av ulempene med kvalitative studier er at utvalget gjerne består av få respondenter (Jacobsen et al., 2011). Våre undersøkelser studerer kun liten andel av MKS i Norge, noe som svekker den eksterne gyldigheten. Studien vil dermed ikke være representativ for hele populasjonen av MKS i Norge, og kan dermed ikke generaliseres. Funn og tolkninger kan likevel være av betydning for revisjonsselskapene, samt selskaper som skal velge revisor eller vurderer å skifte revisor.

3.7 FORSKNINGSETIKK

Forskningsetikk innebærer å gjennomgå og drøfte mulige etiske dilemmaer vi som forskere står overfor. Vi har en plikt til å vurdere hvordan vår forskning kan påvirke våre informanter, samt hvordan den vil tolkes og bli brukt (Jacobsen, 2015). Jacobsen (2005) påpeker at etiske konflikter oppstår som et resultat av at forskerne ønsker å innhente så god og fullstendig data som overhodet mulig, samtidig som informantene har krav og rett til privatliv, integritet og personvern. I det følgende presenteres de ulike etiske avveiningene vi har tatt for oss gjennom arbeidet med oppgaven.

Jacobsen (2015) presenterer tre grunnleggende krav som stilles til forholdet mellom forskeren og informanten; 1) krav til *informert samtykke*, 2) krav til *privatliv*, og 3) krav til å *bli korrekt gjengitt*. Det er også svært viktig å opprettholde en sikker behandling av informantenes personopplysninger i henhold til General Data Protection Regulation (GDPR) (Johannessen et al., 2011). Vi var derfor raskt ute med å melde inn forskningsprosjektet til NSD (Norsk senter for forskningsdata) slik at vi kunne få godkjent datahåndteringsplan og bruk av lydopptak innen intervjuene skulle finne sted. I denne søknaden måtte vi gi en omfattende beskrivelse av forskningsprosjektet, samt forklare hvordan dataen skulle bli samlet inn og bli behandlet. Dette krevde at vi allerede tidlig i prosjektet måtte planlegge undersøkelsen, samt gjennomgå etiske overveielser knyttet til studien.

Den grunnleggende forutsetningen for et *informert samtykke* er at den som undersøkes skal delta frivillig i studien, og at denne deltakelsen skal være basert på at den som undersøkes vet om hvilke fordeler og ulemper deltakelsen i prosjektet kan bringe (Jacobsen, 2015). I forkant

av intervjuene fikk informantene derfor tilsendt et informasjonsskriv og et samtykkeskjema (se vedlegg 4). I informasjonsskrivet informerte vi om studiens formål, litt om informantens deltakelse, hvordan informantens personvern ville bli ivaretatt, og om informantens rettigheter både før og etter studien. Alle informantene signerte samtykkeskjemaet i forkant av intervjuet, og bekreftet dermed at de var innforståtte hva det ville si å delta i studien. For å forsikre oss om at det forelå et informert samtykke tok vi også en kjapp gjennomgang av de viktigste forholdene i skrivet innledningsvis i hvert intervju. Særlig bruken av lydopptak, retten til å trekke seg fra studien, samt behandling av personopplysninger var forhold vi informerte om.

Ifølge Jacobsen (2015) er faren for identifisering av enkeltpersoner større ved mindre utvalg. Vi opererer med et lite utvalg bestående av totalt seks selskaper, og har derfor tatt noen forhåndsregler knyttet til denne problematikken. For å sikre at informantenes privatliv blir ivaretatt, er personlige opplysninger begrenset til et minimum. Intervjuobjektene i prosjektet er blitt anonymisert, og hver informant har i denne sammenheng fått tildelt hvert sitt nummer (informant 1, informant 2, ...) for å hindre at identifisering vil være mulig. Personlige opplysninger er begrenset til selskapets bransje og informantens stilling (se tabell 3.2), og vi anser sannsynligheten for gjenkjenning som lav. Revisjonsselskapene blir kun omtalt som små eller store for å se om det foreligger forskjeller basert på størrelse, men utover dette er hvilket revisjonsselskap informantene har irrelevant.

Bruk av diktafon under intervjuene har gitt oss muligheten til å transkribere intervjuvarene ordrett i etterkant av intervjuene. Dette gjør at kravet om korrekt og fullstendig gjengivelse av informantenes svar er oppfylt (Jacobsen, 2015). Transkribering ble gjennomført kort tid etter intervjuene, slik at lydopptakene ble oppbevart over kortest mulig periode. Når transkribering var gjennomført ble lydopptakene slettet for å sikre at vi overholdt gjeldende regelverk. Etter studien er fullført vil alle personopplysninger samt transkriberte lydopptak også bli slettet.

4 Presentasjon av empiriske funn

Formålet med studien er å undersøke om det er noen spesifikke faktorer som vektlegges mer enn andre faktorer når revisor skal velges. Videre ønsker vi å se på hvilke årsaker som ligger bak gjennomført skifte av revisor, samt hvilken betydning størrelsen på revisjonshonoraret har på valget. I dette kapitlet vil vi presentere de mest interessante funnene som er blitt gjort i studien. Disse funnene vil bidra med nyttig informasjon om hvordan revisjonsselskapene kan beholde eksisterende kunder, samt tiltrekke seg nye. Funnene presenteres med utgangspunkt i forskningsspørsmålene, samt hvilket temaområde som berøres (som presentert i tabell 3.2). Dette gjør det mulig å sammenligne informantenes synspunkter og erfaringer, slik at vi kan identifisere eventuelle likheter og ulikheter. Dette kapitlet danner grunnlaget for videre diskusjon og tolkning.

4.1 VALG AV REVISOR

Dette kapitlet tar for seg funnene som omhandler avhandlingens første forskningsspørsmål: *“Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor?”*. Formålet med dette kapitlet er å undersøke hvilke faktorer som har hatt en innvirkning på selskapets valg av revisor, og hvorvidt noen faktorer har hatt større betydning enn andre. Intervjusede i dette delkapitlet kategoriseres inn i følgende temaområder: faktorer av særlig betydning, revisjonsselskapets størrelse, og eksterne parters påvirkning. Revisjonshonorarets betydning utdypes i delkapittel 4.3.

4.1.1 Faktorer av særlig betydning

Ved spørsmål om hvorvidt det var noen faktorer som hadde hatt særlig stor betydning for valget av revisor, ble revisors kompetanse og profesjonalitet hyppig nevnt. Særlig revisors bransjekompetanse ble lagt vekt på. Kjennskap og relasjon ble også trukket frem som viktige faktorer hos majoriteten av informantene.

Informant 1 forklarte at selskapet i all hovedsak ønsker en revisor som har kompetanse om selskapets spesielle problemstillinger. Selskapet gikk derfor for et revisjonsselskap som reviderte et av selskapets konkurrenter, da tanken var at revisor allerede hadde opparbeidet seg tilstrekkelig kompetanse om bransjen. Etter en stund hadde ikke revisor lengre kapasitet nok til å påta seg oppdraget, og selskapet måtte foreta nok et revisorvalg: *“Vi gikk derfor for et større revisjonsselskap. Dette selskapet har mye kompetanse på mange ulike områder, og*

det er klart at det er en fordel at de har spesialister på visse områder [...] Da vet man at man er i gode hender". Informanten forklarte også at selskapet tidligere hadde benyttet seg av revisjonsselskapets advokattjenester, og at de anså det som en fordel å velge noen som hadde kjennskap til selskapet fra før av: *"Det er en ulempe å forholde seg til mange ulike aktører, og vi sparer penger på å velge noen som har kjennskap til selskapet fra før"*.

Dette fikk også støtte hos informant 6, som forklarte at revisors bransjekompetanse var den faktoren som hadde størst betydning for selskapets valg av revisor. Vedkommende uttalte følgende om valget: *"Revisoren vi har valgt nå har erfaring fra samme type virksomhet. Dette gjør at man blir mye lettere kjent med ny revisor"*.

Informant 4 uttalte at vedkommende hadde vært på et bankbesøk hvor nåværende revisor holdt et foredrag: *"Presentasjonen var tillitsvekkende [...] Jeg fikk skikkelig sansen for denne personen som fremsto som veldig genuin og lite jålete, og spurte dermed om jeg kunne få et godt tilbud"*. Informanten forklarte videre at selskapet hadde begynt å undersøke noen av de større revisjonsselskapene av ren nysgjerrighet, og uttalte følgende om prosessen: *"I denne prosessen oppfattet jeg de større revisjonsselskapene som mer profesjonelle, og jeg fikk smaken på det for å si det sånn [...] Det viste seg også at jeg hadde noen bekjente i dette selskapet, og jeg tenkte at det kanskje kunne sikre oss bedre service"*.

Resten av informantene (informant 2, 3 og 5) tok alle et bevisst valg om å følge med nåværende revisor fra et lite revisjonsselskap til et større selskap. Informant 3 dro frem kjennskap og bransjekompetanse som det mest avgjørende for valget: *"Vi visste at denne revisoren kunne håndtere oss, og at revisor har kunnskap om den faktoren vi er i. Vi gjorde derfor ingen andre undersøkelser [...] Vårt valg var basert på relasjon og erfaring"*. Dette fikk også støtte hos både informant 3 og informant 5.

Informant 5 hadde et annet syn på saken, og påpekte at revisors bredde av kompetanse og tjenesteområder ikke var av betydning for deres selskap: *"Revisors bredde av kompetanse og tjenesteområder påvirket ikke valget vårt. Det har heller vært omvendt. Vi har god kjennskap til våre kunder og har ganske mye kompetanse selv, så for oss er det viktigere å opprettholde et godt forhold til revisor"*.

4.1.2 Revisjonsselskapets størrelse

For å få en forståelse for betydningen av revisjonsselskapets størrelse, ble informantene spurt om i hvilken grad dette hadde hatt betydning for valg av revisor. Majoriteten av informantene ga uttrykk for at hvorvidt selskapet er stort eller lite, ikke hadde noen direkte betydning i seg selv. Flere av informantene påpekte likevel at det å ha et stort revisjonsselskap i ryggen kunne være fordelaktig for selskapet.

Av alle seks informantene, var det kun informant 4 som ga uttrykk for at selskapets størrelse hadde hatt innvirkning på selskapets valg av revisor. Vedkommende begrunnet dette med at selskapet oppfattet de større revisjonsselskapene som mer profesjonelle.

Informant 6 hadde et helt annet syn på saken, og dro frem selskapets størrelse som den faktoren som hadde minst betydning for valget: *“For min del så må det ikke være et stort eller kjent selskap, det er ikke det som betyr noe”*. Informant 3 fulgte med sin revisor fra et mindre revisjonsselskap til et større revisjonsselskap, og forklarte at: *“Det er ene og alene årsaken til at vi endte opp hos et større selskap”*. Informant 2 mente også at selskapets størrelse var irrelevant, og uttalte følgende: *“Det er ikke slik at dersom man er revidert av en av de fem store så gir det et komparativt fortrinn over en liten og lokal revisor”*.

Selv om revisjonsselskapets størrelse ikke var av betydning for selskapene når revisor skulle velges, påpekte informantene likevel at det å gå for et av de større revisjonsselskapene hadde sine fordeler. Flere av informantene dro frem revisors kunnskap og spesialistkompetanse som et stort pluss. De store revisjonsselskapene tilbyr også andre tjenester enn kun revisjon, og flere av informantene påpekte at dette var unikt for de større aktørene. Informant 6 forklarte at det var en trygghet å ha et stort revisjonsselskap bak seg når det oppsto komplekse saker *“I de større selskapene har revisor et mye større nettverk, og mer faglig kompetanse”*.

Videre påpekte flere av informantene at revisors *tilgjengelighet* også var en fordel med å velge et av de større revisjonsselskapene. Informant 2 forklarte det på følgende måte: *“Man vet jo at dersom man har et større revisjonsselskap i ryggen, og om noen av disse skulle blitt borte, så merker man ikke så mye til det”*. Dette fikk også støtte hos informant 6, som uttalte at: *“Det er klart at du har en helt annen trygghet hvis noen blir borte”*.

Flere av informantene påpekte at det å velge et lite revisjonsselskap også hadde sine fordeler. Informant 5 uttalte i den sammenheng: *“I de mindre selskapene er det generelt mindre utbytting og rulling av mennesker, og litt mer menneskenært enn hos de store selskapene”*. Dette fikk også støtte hos informant 6, som mente følgende om saken: *“Jeg tror du sitter mer i «husken» hos et selskap som ikke har så mange klienter å ta seg av. Man blir litt mer i fokus og litt mer «kjent» da”*.

4.1.3 Eksterne parters påvirkning

Ved spørsmål om hvorvidt eksterne parter som for eksempel konkurrenter, leverandører eller viktige kunder hadde hatt en innvirkning på valg av revisor, oppga hele 4 av 6 informanter at dette ikke var tilfellet for deres selskap.

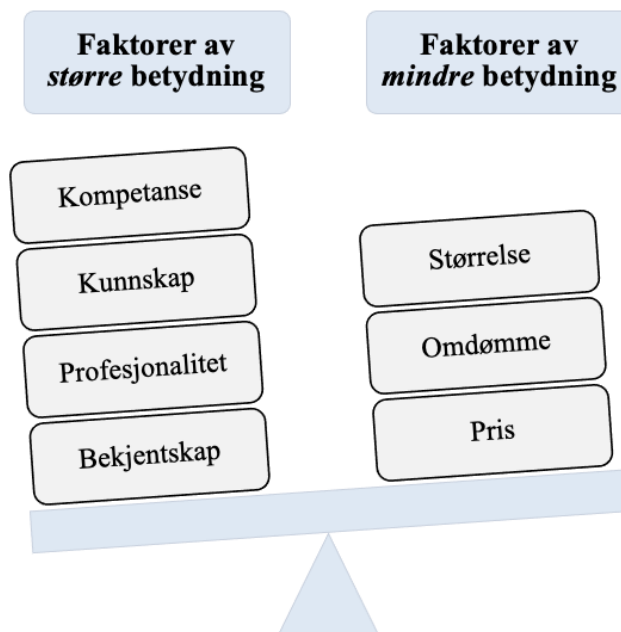
Informant 1 forklarte derimot at de på et tidligere tidspunkt hadde basert revisorvalget på en anbefaling fra kommunen, men at dette revisjonsselskapet da ikke hadde kapasitet til å påta seg oppdraget. Selskapet måtte derfor finne en annen løsning. Informant 1 forklarte at de da tok kontakt med et lite revisjonsselskap som på det tidspunktet også reviderte en konkurrent: *“Tanken var at de hadde opparbeidet seg den kompetansen som vi har behov for, slik at det ikke kom masse kostnader [...] Det ville kostet oss dyrt dersom revisor hadde måttet opparbeidet seg denne kompetansen helt fra bunnen av”*.

Også informant 4 erkjente at eksterne aktører har hatt en innvirkning på selskapets valg av revisor, og uttalte følgende om saken: *“Jeg var innom og smugtittet litt på andre selskaper på samme størrelse som oss rundt om i landet, og så hvilken revisor de hadde valgt. Av en eller annen merkelig grunn hadde alle valgt det samme revisjonsselskapet. Jeg tenkte derfor at disse kunne være noe”*.

4.1.4 Oppsummering

I dette kapitlet har vi presentert de mest interessante funnene som omhandler selskapenes valg av revisor. Intervjuene avdekket at særlig revisors bransjekompetanse og profesjonalitet var avgjørende faktorer. Bekjentskap og relasjon ble også hyppig nevnt. Videre fant vi også at revisjonsselskapets størrelse generelt hadde liten betydning for valget, men at informantene likevel kunne se fordelene med å velge et større revisjonsselskap. Funnene avdekket også at eksterne parter generelt har liten innvirkning på selskapenes revisorvalg.

Våre funn oppsummeres i figur 4.1. Betydningen av pris inkluderes også i figuren for å gi et helhetlig bilde av informantenes vurderinger. Dette diskuteres mer omfattende i kapittel 4.3.



Figur 4.1 Faktorer av større og mindre betydning for valget av revisor

4.2 REVISORSKIFTE

Vi vil i dette delkapittelet besvare oppgavens andre forskningsspørsmål: “Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte?”. Formålet med dette forskningsspørsmålet er å få en forståelse for hvilke forventninger selskapene har til revisor, samt hva som er årsaken til at selskapene ønsket å skifte fra et lite revisjonsselskap til et større revisjonsselskap. Funnene i kapitlet kategoriseres inn i følgende tema: forventninger til revisor, årsaken til skiftet, og lojalitet i revisjonsbransjen.

4.2.1 Forventninger til revisor

For å få en oversikt over hvilke forventninger selskapene har til revisors arbeid, spurte vi informantene noen innledende spørsmål om dette. Vi opplevde at alle informantene først og fremst var opptatt av at revisor skal sørge for at det lovmessige er på plass, men at flere av informantene også ønsket en sparringspartner som kunne gi råd innenfor lovens rammer.

Informant 1 uttalte følgende om selskapets forventninger: “I utgangspunktet vil man bare få godkjent det regnskapet man har, og da er det greit at revisor kan svare kjapt og har

kompetanse på området. Selv om vi er et lite selskap så har vi noen spesielle problemstillinger som det er greit at revisor har kjennskap til”.

Informant 2 ga uttrykk for at selskapet ikke hadde store forventninger til revisor utover det lovmessige, men la til følgende: *“Forventer at vi kan ha en god dialog med revisor heller enn en «pekefingermentalitet». Vi ønsker en samarbeidspartner som kan rettlede og veilede oss mer enn noen som leter etter problemer”.* Vedkommende påpekte at en god revisor skal være en sparringspartner for selskapet, og uttalte følgende: *“En god revisor passer på at ting blir gjort riktig, men er også påpasselig med å sikre at selskapet gjør det som er best mulig for selskapet innenfor lovens rammer”.* Informanten la avslutningsvis til en interessant uttalelse om revisor generelt: *“Revisor er ikke akkurat en som står frem på dansegulvet på fest. De er ikke morsomt å ha med å gjøre når man skal ha gode tips eller råd om noe som helst som er morsomt i livet. De legger seg inn når det er noe som knirker, og det er det. Ikke forventet at revisor skal være en stand-up-komiker”.*

Informant 3 uttalte følgende om revisors betydning for selskapet: *“Først og fremst så er man lovpålagt denne revisjonen. I tillegg til dette er det greit å ha en som sørger for at vi gjør ting riktig og at det rettslige er på stell. Å ha en revisor som gjør det som må gjøres for at vi skal slippe utfordringer med tilsyn, og som sørger for at vi er «compliant» [...] Vi har også et ønske om å ha en person som vi kan sparre litt med, så det er både det lovmessige og det å ha en rådgiver”.* Informant 4 ønsket i tillegg til dette at revisor skulle hjelpe selskapet med å bli bedre: *“Vi forventer først og fremt at det lovmessige er på stell, og at de har personell som kan hjelpe oss med å ha bedre kostnadskontroll og økonomikontroll fra A til Å”.*

Informant 6 uttalte at selskapet ikke hadde noen særlige forventninger til revisor utover at revisor skal utføre den lovpålagte revisjonen, og omtalte revisor som: *“Ikke noe annet enn en nødvendighet”.* Vedkommende la imidlertid til at en god revisor i deres øyne må være både faglig dyktig og folkelig.

4.2.2 Årsaken til skiftet

Da vi stilte spørsmål om hvorfor selskapene hadde skiftet revisor, svarte halvparten av informantene at de hadde fulgt sin revisor fra et lite til et større revisjonsselskap. Samtlige av disse dro fram tillit og bekjentskap som avgjørende årsaker til dette, og ga uttrykk for at de

ønsket å opprettholde en langvarig relasjon til revisor. Andre årsaker til at selskapene skiftet revisor var kapasitetsmangel, lav revisjonskvalitet, og urimelig prisøkning.

Informant 1 oppga at revisorskiftet i all hovedsak skyldtes at deres tidligere revisor ikke lengre hadde kapasitet til å påta seg oppdraget. Selskapet ønsket i utgangspunktet å beholde daværende revisor, da dette revisjonsselskapet hadde den spisskompetansen som selskapet ønsket. Informanten uttalte følgende om situasjonen: *“Det vi ser er at ny revisor ofte vurderer og tolker regnskapet ulikt enn forrige revisor. Vi vil ha sammenlignbare regnskap, og ønsker derfor i utgangspunktet å bytte revisor så sjeldent som mulig”*.

Informant 4 uttalte at selskapet rett og slett ikke var fornøyd med kvaliteten av tidligere revisors tjenester (revisor 2), og ønsket derfor å prøve et større selskap. Selskapet hadde tidligere hatt et annet lite revisjonsselskap (revisor 1), men byttet til et lite revisjonsselskap i nærområdet (revisor 2) når daværende revisor gikk av med pensjon. Informant 4 forklarte at dette selskapet ikke nådde opp til forventningene, og at var dette som var hovedmotivasjonen bak byttet: *“Dette revisjonsselskapet var ikke i nærheten av å ha samme kvalitet som tidligere revisor. Vi følte rett og slett at revisor ikke hadde god greie på hva han egentlig drev med [...] Vi har en del vanskelige vurderinger som må gjøres i forhold til behandlingen av visse regnskapsposter, og vi følte at forrige revisor ikke vurderte ting helt korrekt [...] Mindre revisjonsselskaper har kanskje ikke så mye kunnskap på akkurat dette”*. Selskapet bestemte seg derfor for å bytte til et stort revisjonsselskap som fremsto som mer profesjonelt.

Informant 6 forklarte at selskapet skiftet revisjonsselskap på grunn av en urimelig prisøkning som selskapet heller ikke ble informert om: *“Vi byttet grunnet urimelig prisøkning som ikke stod i stil med konkurrentenes priser, samt at revisorfirmaet ikke orienterte om prisøkningen før fakturering”*.

4.2.3 Lojalitet i revisjonsbransjen

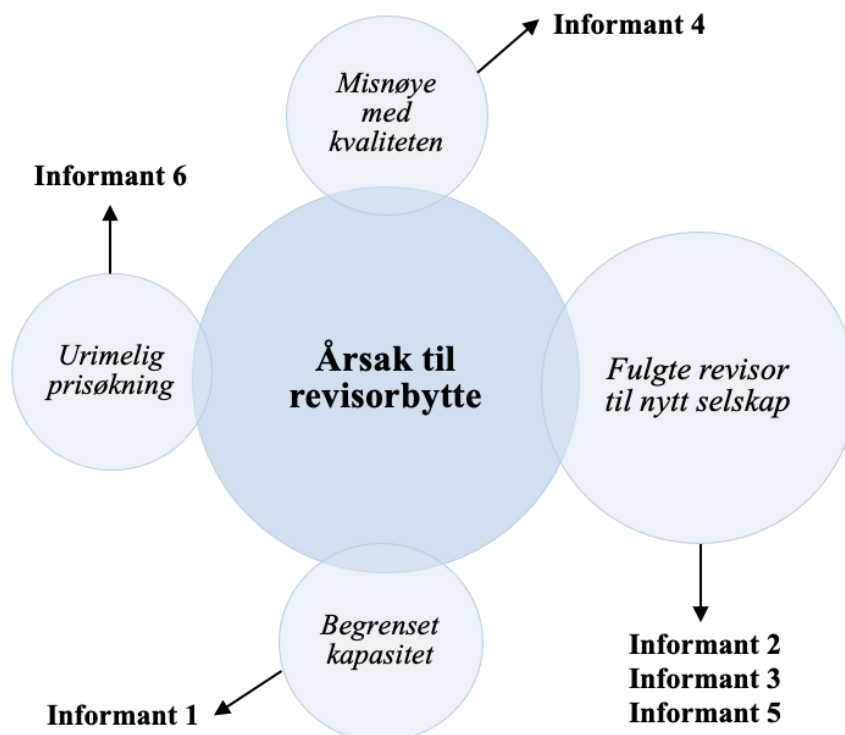
Ved spørsmål om hvorvidt informantene ønsket et langvarig forhold til revisor, oppga samtlige informanter at dette var ønskelig. Flere av informantene dro fram tillit og kjennskap som fordeler med en langvarig relasjon. Både informant 2, 3 og 5 oppga relasjon som årsaken bak selskapets revisorskifte. Informant 5 uttalte: *“Vi ønsker å bytte revisor minst mulig. Det tar mye tid å sette seg inn i ting, både for oss og for revisor”*.

Informant 1 dro fram sammenlignbarhet som en fordel ved langvarige forhold til revisor, og uttalte følgende: *“Det vi ser er at ny revisor ofte vurderer og tolker regnskapet ulikt enn forrige revisor. Vi vil ha sammenlignbare regnskap, og ønsker derfor å bytte revisor så sjeldent som mulig [...] Det er en fordel å ha langvarige relasjoner, også til revisor”*.

Et langvarig forhold til revisor var også ønskelig hos informant 6: *“Vi ønsker jo selvfølgelig en langvarig relasjon til revisor, og vi kommer ikke til å bytte med mindre det foreligger en rimelig grunn for det. Når en kjenner hverandre, og revisor har revidert selskapet et par ganger, så går det ganske mye enklere for begge parter [...] Det koster å bygge opp tillit”*.

4.2.4 Oppsummering

I dette kapittelet har vi presentert de mest interessante funnene som omhandler selskapenes revisorbytte. Gjennom våre intervju avdekket vi at halvparten av selskapene hadde fulgt sin daværende revisor fra et lite revisjonsselskap til et større revisjonsselskap. Andre årsaker som ble oppgitt var kapasitetsmangel, lav revisjonskvalitet, og urimelig prisøkning. Samtlige informanter uttalte at de ønsket en langvarig relasjon til revisor, og at de ønsket å skifte revisor minst mulig. Våre funn oppsummeres under i figur 4.2.



Figur 4.2 Årsaken til at informantene skiftet revisor

4.3 REVISJONSHONORARET

I dette kapittelet presenteres funnene som omhandler oppgavens tredje forskningsspørsmål: *“Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?”*. Formålet med dette kapittelet er å få en forståelse for hvordan informantene forholder seg til størrelsen på honoraret når revisor skal velges. Vi ønsker også å få innsikt i hvor selskapene opplevde at de fikk mest verdi for pengene sine, samt hvorvidt informantene oppfatter at det foreligger en sammenheng mellom revisjonshonoraret og revisjonskvalitet. Funnene i dette kapittelet deles inn i følgende delkapitler: betydningen av pris, kundeopplevelsen, og sammenhengen mellom pris og kvalitet.

For å underbygge informantenes uttalelser om pris, presenteres selskapenes kostnadsførte revisjonshonorar hos tidligere revisor kontra hos nåværende revisor i tabell 4.1.

Informant	Revisjonshonorar hos lite revisjonsselskap (oppgitt i NOK):	Revisjonshonorar hos stort revisjonsselskap (oppgitt i NOK):
Informant 1	30 000	30 000
Informant 2	25 000	51 500
Informant 3	20 000	40 000
Informant 4	30 000	100 000
Informant 5	15 000	20 000
Informant 6	38 000	43 000

Tabell 4.1 Oversikt over selskapenes kostnadsførte honorarer (basert på tall fra Proff.no)

4.3.1 Betydningen av pris

Ved spørsmål om i hvilken grad revisjonshonoraret hadde betydning ved valg av revisor, svarte majoriteten av informantene at pris generelt hadde hatt liten betydning. Selv om pris ikke hadde noen direkte innvirkning på selve revisorvalget, påpekte samtlige informanter at størrelsen på revisjonshonoraret påvirket hvilke forventninger de hadde til revisor. I tilfeller hvor selskapene opplevde at disse forventningene ikke ble møtt, kunne en pris som ikke kan forsvares være en utløsende faktor til at selskapet vurderte å bytte revisor. Det var også en gjenganger at informantene sammenlignet pris og opplevd verdi hos nåværende revisor med pris og opplevd verdi hos de mindre selskapene når selskapet vurderte hvorvidt størrelsen på honoraret kunne rettferdiggjøres. Dette utdypes videre i neste delkapittel som omhandler kundeopplevelsen.

Informant 1 forklarte at de sjekket om de fikk en grei pris når de var i vurderingsprosessen, og uttalte i den sammenheng: *“Vi har ikke lyst til å betale noe mer enn man må [...] Til syvende og sist vil vi bare få godkjent årsregnskapet”*.

Informant 2 uttalte at pris aldri hadde vært en avgjørende faktor for deres valg av revisor, men at selskapet likevel resonnererte rundt prisen og hvorvidt denne var rimelig. Når vedkommende vurderte hvorvidt prisen kunne rettferdiggjøres, ble dette gjort med utgangspunkt i selskapets størrelse og kompleksitet: *“Vi er et lite selskap med relativt lite kompliserte transaksjoner og aktiviteter [...] Blir det for dyrt er det rett og slett ikke verdt det”*. Ved spørsmål om hvordan et høyere prisnivå har påvirket deres forventninger til revisor så fikk vi følgende svar: *“Når avstanden mellom det prisnivået vi lå på tidligere og det prisnivået vi ligger på nå er såpass stort, så hadde jeg forventet en høyere profesjonalitet og mer sjekklister. Dette handler mye om at når vi hadde et lite revisjonsselskap, så ble det gjort en minst like god jobb der”*.

Informant 3 forklarte at selskapet har mye fokus på sitt kostnadsnivå, og at revisor ga uttrykk for at prisen kom til å bli nokså lik som tidligere. Informanten nevnte i den sammenheng at selskapet betalte mer enn det vedkommende først hadde sett for seg, og uttalte følgende om nåværende prisnivå: *“Prisbildet hos dette revisjonsselskapet har økt ganske betydelig sammenlignet med det vi betalte tidligere hos et mindre selskap, og jeg synes ikke honoraret samsvarer med den jobben de gjør [...] Jeg sammenligner jo med det vi lå på tidligere. Nå ligger vi nok i det øvre sjiktet av det jeg oppfatter som et gjennomsnittlig honorar for vår type selskap, og jeg ser ikke helt hvor mye merverdi vi får ut av å ha dette selskapet. Vi er jo et lite selskap, og det er ganske rett frem det vi driver med [...] Jeg synes det er mye å betale for en ganske enkel oppgave”*. Informanten la videre til: *“Jeg kommer nok til å følge opp dette for å få en forklaring på størrelsen på honoraret, og samtidig undersøke andre aktører [...] Den godtgjørelsen vi betaler til revisor nå går ikke opp synes vi”*.

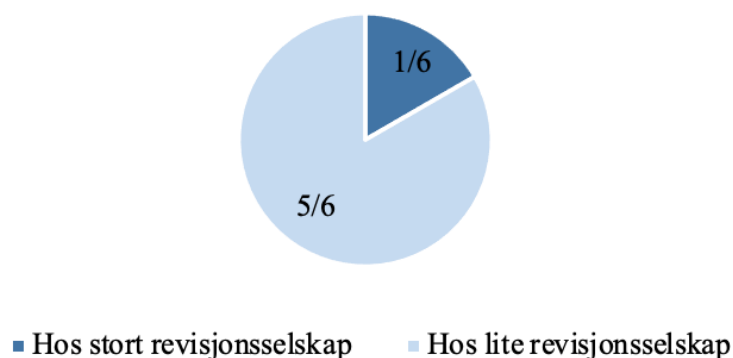
Informant 4 uttalte følgende om pristilbudet fra nåværende revisor: *“Når revisor kom med tilbudet så vurderte vi litt frem og tilbake og fant ut at selskapet var konkurransedyktig og at tilbudet var greit. Vi kunne sikkert fått et bedre tilbud, men vi aksepterte det”*. Informanten forklarte videre at: *“Valget var ikke vanskelig, selv om dette store selskapet var en del dyrere. Jeg tror vi tjener på dette til slutt [...] Jeg føler meg langt mer ivaretatt nå enn før, og betaler gladelig femti tusen ekstra for dette”*.

Når informant 6 skulle uttale seg om prisnivået hos nåværende revisor, sa vedkommende følgende: *“Jeg er absolutt under den oppfatningen at de større selskapene generelt opererer med et høyere prisnivå enn de mindre [...] Jeg er imidlertid veldig prisbevisst av meg, og ville ikke akseptert et tilbud som var urimelig høyt”*. Informanten forklarte også hvordan prisen påvirket selskapets forventninger: *“Om et selskap opererer med et høyt revisjonshonorar så blir så klart forventningene til revisor høyere. Man forventer at ting skal være i orden hele veien. Hvis du betaler ekstra, så skal du ha det lille ekstra også”*.

4.3.2 Kundeopplevelsen

For å få innsikt i informantenes tanker om revisjon som en verdiøkende tjeneste, spurte vi informantene om hvor de følte at de hadde fått mest verdi for pengene sine. Da svarte hele 5 av 6 informanter at de var mest fornøyde med de små revisjonsselskapene.

Hvor opplevde du at ditt selskap fikk mest verdi for pengene?



Figur 4.3 Selskapenes kundeopplevelse

Informant 1 forklarte at selskapet betalte like mye hos det lille revisjonsselskapet som hos nåværende revisor, og ga uttrykk for at selskapet stort sett hadde vært fornøyd med både nåværende og forrige revisor. Vedkommende forklarte imidlertid videre at: *“Vi ønsker bare at ting skjer kjapt og at regnskapet blir godkjent. Det var derfor en fordel for oss at det mindre revisjonsselskapet hadde innsikt i mange av de samme problemstillingene som gjelder for vårt selskap [...] Vi har heller ikke enda opplevd at det store revisjonsselskapet har levert noe ekstra utover det lovmessige”*. Informanten ga klart uttrykk for at selskapet hele tiden ønsket å forbli hos forrige revisor, og at selskapet fortsatt hadde vært der den dag i dag dersom det ikke hadde vært for kapasitetsmangelen.

Ved spørsmål om hvor vedkommende følte at selskapet hadde fått mest verdi for pengene svarte informant 2: *“Hos det lille revisjonsselskapet, uten tvil”*. Dette ble begrunnet med at de enda ikke hadde opplevd at nåværende revisor hadde levert noe ekstra, og at forrige revisor kunne gjort en like god jobb (til en lavere pris). Informanten ga videre uttrykk for at revisor generelt hadde liten betydning for selskapet, og at revisor i seg selv ikke gir selskapet noen verdi utover det lovmessige: *“Revisjon er et nødvendige onde, ikke en verdiøkende tjeneste. Det er kun et myndighetskrav som må gjøres”*. Vedkommende forklarte avslutningsvis at selskapet likevel ønsket å beholde nåværende revisor: *“Vi ønsker å øke kompleksiteten i selskapsporteføljen, med en kombinasjon av nye og etablerte selskaper. Da er det fornuftig å beholde noen som har tilgang til spesialistkompetanse og lignende”*.

Informant 3 uttalte at selskapet ikke ser hvilken verdi nåværende revisor tilfører selskapet, og at selskapet derfor fint kunne klart seg hos et lite revisjonsselskap. Vedkommende ga følgende forklaring på dette: *“Det første året med nåværende revisor mottok vi en del andre tjenester enn til kun revisjon [...] Men nå ser jeg ikke helt tilleggsværdien som de har gitt oss utover det lovmessige kravet. De større selskapene har jo en del tilleggskompetanse som man kan få tilgang til, men gjennomgående er det slik at denne kompetansen må betales mer for uansett. Så har man et lite revisjonsselskap som ivaretar det lovmessige, så kunne man jo heller gått til en annen spesialist for å få denne kompetansen”*.

Dette synspunktet fikk også støtte hos informant 5. Vedkommende påpekte imidlertid at mange av de store selskapene likevel klarer å skape noe ekstra verdi for kundene sine i form av kursing: *“Noen av de større revisorene vi har vært borti tilbyr kursing og litt forskjellig, og noen av disse kan være fint å være med på. Dette har vært det positive med store selskaper, at de har slike verdifulle tilbud til kundene sine”*.

Informant 4 hadde imidlertid et helt annet syn på saken, og ga uttrykk for at selskapet var strålende fornøyd med nåværende revisor: *“Her får vi mye mer for pengene enn vi gjorde før, og vi føler oss langt mer ivaretatt [...] Selv om dette selskapet er en del dyrere, så føler jeg ikke vi betaler mer enn det vi får igjen [...]”*. Vedkommende forklarte videre at selskapet har en rekke spesielle problemstillinger som revisor må forholde seg til, som de mindre revisjonsselskapene kanskje ikke har så mye kunnskap om. I den forbindelse uttalte informanten dette: *“Nåværende revisor forstår våre problemstillinger, har sterke meninger, og står på sitt. Dette virker tillitsvekkende for oss. De viser at de har kunnskap og kompetanse på bakgrunn av*

lang erfaring [...] Det er de store linjene som teller, og selskapet leverer her". Informanten påpeker videre at selskapet er positivt overrasket over at et så stort revisjonsselskap har tid til så mye kundekontakt og oppfølging: *"Kommer det noen nye regnskapsregler og lignende, så informerer de oss tidlig om dette så vi kan hensynta dette. De er veldig «hands on» og oppdaterte [...] Jeg tror at nåværende revisor kan gi oss mye sikkerhet og bidra til at vi blir flinkere i alt som har med økonomi å gjøre*". Informant 4 uttalte avslutningsvis følgende om revisorrollen generelt: *"Jeg tror revisor er et av de viktigste verktøyene vi har"*.

4.3.3 Forholdet mellom pris og kvalitet

Vi spurte også informantene om deres oppfatning av forholdet mellom størrelsen på revisjonshonoraret og kvaliteten av revisjonsarbeidet som utføres. Her svarte hele 5 av 6 informanter at de ikke oppfattet at det var en direkte sammenheng mellom pris og kvalitet. Majoriteten var likevel enige om at det ikke var ønskelig med et for lavt pristilbud da dette kunne indikere problemer.

Informant 2 hadde gjort seg opp følgende tanker om saken: *"Jeg tenker at kvalitet og pris svinger med hverandre. Der hvor prisen er lav, er ofte kvaliteten lav. På andre siden, der hvor det er for dyrt, er det ofte for dyrt til at man kan rettferdiggjøre kvaliteten. Det er hvert fall min oppfatning"*.

Informant 5 hadde imidlertid en annen oppfatning, og uttalte: *"Nei det synes jeg ikke. Vi er opptatt av at revisor skal se det store bildet heller enn å være for opptatt av små detaljer [...] En revisor som er litt for detaljfokusert og kommer med spørsmål om ting som er uvesentlig tenker jeg at vi vil unngå. Det kan jo bli ganske arbeidskrevende for oss også det"*.

Informant 6 sitt synspunkt befinner seg en plass imellom informant 2 og 5 sin oppfatning: *"Jeg tror ikke at det er sånn at om et honorar er lavt, så betyr det dårlig kvalitet [...] Det er ikke sånn at bare fordi du får noe billig så skal det bare slenge rundt, det skal jo tåle dagens lys alt sammen. Men selvfølgelig, dersom noen hadde hatt et tilbud som hadde vært veldig mye lavere enn de andre, så hadde jeg jo mistenkt at noe var galt"*.

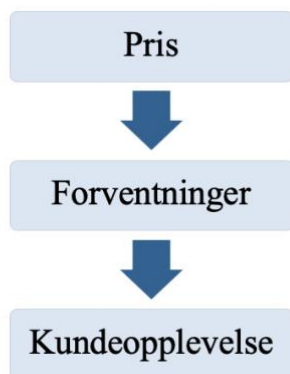
Informant 1 hadde gjort seg opp en interessant formening om hva størrelsen på revisjonshonoraret egentlig reflekterte, og uttalte følgende om forholdet mellom pris og kvalitet:

“Nei, slettes ikke. Jeg tror man ofte betaler litt ekstra for sekretærer og fine lokaler hos de større revisjonsselskapene, og jeg tror at de små selskapene kan levere like høy kvalitet”.

Også informant 5 hadde gjort seg opp lignende tanker om dette: *“Jeg tror kostnadene til de større selskapene stort sett går til finere lokaler og lignende, og at det er dette som gjenspeiles i hva de større aktørene tar i honorar”.*

4.3.4 Oppsummering

I dette kapittelet har vi presentert de mest interessante funnene som omhandler betydningen av pris. Våre funn indikerer at revisjonshonorarets størrelse generelt er av liten betydning når revisor skal velges. Samtlige informanter uttalte imidlertid at pris påvirket deres forventninger til revisor; høyere pris gir høyere forventninger. Kundeopplevelsen avhenger av i hvilken grad disse forventningene blir møtt, og følgelig kan en for høy pris som ikke kan rettferdiggjøres være en utløsende årsak til at selskapene ønsket å vurdere andre revisjonsselskaper. Dette forholdet illustreres i figur 4.4.



Figur 4.4 *Revisjonshonorarets betydning*

5 Analyse og drøftelse

I dette kapittelet skal vi analysere og drøfte våre empiriske funn opp mot vårt teoretiske rammeverk. Hvert delkapittel vil ta for seg ett av studiens tre forskningsspørsmål. Disse vil drøftes hver for seg, før de samlet danner grunnlaget for å besvare den overordnede problemstillingen for oppgaven: «*Hvorfor velger mindre komplekse selskaper større revisjonsselskaper, selv om dette ofte medfører et høyere revisjonshonorar?*»

5.1 Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor?

Behovet for en uavhengig tredjepart kan knyttes til prinsippal-agent-problematikken (Power, 1997). Revisors handlinger kan i denne sammenheng medføre at eierne og ledelsen opplever trygghet og økt tillit til både hverandre og til regnskapet (Piot, 2005; Busch et al., 2010; Almomani, 2015). Våre funn støtter dette, og flere av informantene uttalte at oppfattet revisor som både en trygghet og et sikkerhetsnett for selskapet. Et typisk kjennetegn ved MKS er imidlertid at de har en flatere organisasjonsstruktur med færre nivåer. Flere av informantene hadde derfor flere roller i selskapet, noen både som eier og som daglig leder. På denne måten kan denne typen selskaper klare å unngå problematikken knyttet til opportuniste til en viss grad. Revisor vil imidlertid fortsatt inneha en viktig rolle når det kommer til å kvalitetssikre regnskapet på vegne av andre eksterne parter, som for eksempel kredittinstitusjoner og investorer (Jensen & Meckling, 1976; Ardelean, 2013; Stensvold & Degerstrøm, 2020). Viktigheten av revisors rolle som kontrollør ble også påpekt av selskapene selv.

På bakgrunn av våre empiriske funn kan vi konkludere med at informantene hadde ulik grad av forventning til revisors rolle og engasjement. Felles for informantene var imidlertid forventningen om at revisor skal opptre på en tillitsvekkende måte, og følgelig utføre den lovpålagte revisjon i henhold til lovkrav og standarder. Utover det lovmessige hadde informantene imidlertid ulike oppfatninger av hva revisor kunne tilby selskapet. Noen av informantene påpekte spesifikt at revisor ikke kunne anses som en verdiskapende tjeneste, kun som en lovpålagt plikt og et nødvendig onde. Andre selskaper anså revisor som et verktøy som selskapet kunne bruke for å utnytte sitt fulle potensiale, og som kunne tilføre selskapet merverdier utover den lovpålagte revisjonen. Disse selskapene ønsket en revisor som kunne fungere som en sparringspartner for selskapet, og som kunne tilby selskapet råd innenfor lovens rammer.

Dette kan indikere at revisjonskundene ønsker å bruke revisor til mer enn bare det lovmessige, og at selskapene verdsetter revisor som en rådgiver som kan hjelpe selskapet med å utnytte sitt fulle potensiale. For at revisors bekræftelser skal ha troverdighet, er det imidlertid viktig at revisors involvering ikke strider imot kravene til uavhengighet og objektivitet som er satt fram av loven (Angeremo & Lykke, 2010). En av informantene uttalte at bekjentskap til revisor kunne bidra til bedre service og et nærere forhold til revisor. Denne uttalelsen anses som problematisk dersom dette er tilfellet. Loven krever at revisor til enhver tid har oversikt over forretningsmessige og personlige relasjoner og sørger for at kvaliteten av arbeidet forblir den samme uavhengig av om selskapet har kjennskap til personen fra før av. I et slik tilfelle må revisor vurdere hvorvidt vedkommende bør ta på seg oppdraget (Stensvold & Degerstrøm, 2020; Revisorforeningen, u.å.a). Samtlige informanter uttrykte at de ønsket en langvarig relasjon til revisor, men påpekte også viktigheten av og ikke bli *for* nær revisor.

Selskapenes ulike grad av forventninger *til* revisor, samt ulike behov *for* revisor, kan følgelig føre til at forskjellige faktorer anses som betydningsfulle ved valg av revisor. Majoriteten av selskapene dro imidlertid frem revisors kunnskap og kompetanse som avgjørende faktorer ved revisorvalget. Særlig revisors bransjekompetanse var viktig for revisjonskundene. Disse funnene strider imot vårt teoretiske rammeverk, som i all hovedsak hevder at kompetanse generelt er av mindre betydning for små selskaper (Beattie & Fearnley, 1995). Det som kom frem av intervjuene er at selskapene generelt oppfattet de større revisjonsselskapene som mer faglig kompetente og som mer profesjonelle enn de mindre revisjonsselskapene. Selskapene begrunnet dette med at de store revisjonsselskapene har tilgang på spesialistkompetanse og kan tilby selskapene ett større spekter av tjenester. Dette støtter tidligere forskning på området (Francis & Yu, 2009; Lawrence et al., 2010). Våre funn indikerer også at pris generelt har liten betydning for revisjonskundene, så lenge den oppfattes som rettferdig. Dette motstrider vårt teoretiske rammeverk som hevder at pris er den viktigste faktoren for kundenes valg av revisor, og at de små selskapene generelt er svært prissensitive (Beattie & Fearnley, 1998).

Det betyr imidlertid ikke at de mindre revisjonsselskapene ikke kan levere på kompetanseområdet. Flere av informantene påpekte at de mindre revisjonsselskapene gjerne har tilgang til samarbeidspartnere i sitt nettverk som kan tilby den spesialkompetansen som selskapet selv ikke besitter. Dette støtter vårt teoretiske rammeverk (Revisorsenteret, u.å.; Revisjon Sør, u.å.; SLM Revisjon, u.å.). Det er imidlertid usikkert hvordan en slik situasjon ville sett ut med hensyn til pris, og hvilket alternativ som er mest lønnsomt for selskapet.

Et annet viktig moment som er verdt å reflektere over, er verdien av å ha en tilgjengelig revisor. Flere av informantene oppfattet at revisor i de større selskapene var mer tilgjengelig enn hos de mindre aktørene. Dette ble begrunnet med at de mindre revisjonsselskapene som består av færre ansatte er mer sårbare i tilfeller hvor noen skulle bli borte over en lengre periode. Vårt teoretiske rammeverk hevder at de små og mellomstore revisjonsselskapene fokuserer på tilgjengelighet, og dette er dermed et interessant funn da selskapenes uttalelser indikerer at dette ikke er revisjonskundernes egen oppfatning.

Selskapene uttalte at det å velge et lite revisjonsselskap også hadde sine fordeler. De større revisjonsselskapene er preges av hyppigere utskiftning og rullering av ansatte (Financial Supervisory Commission, 2009; Chi, Hughen, Lin & Lisic, 2012), noe som kan være problematisk når samtlige informanter uttalte at de ønsket en langvarig relasjon til revisor. De større revisjonsselskapene er mer ressurssterke, og kan følgelig rekruttere de mest og være opp ettertraktede ansatte på kort tid (Francis & Yu, 2009; Lawrence et al., 2010). Likevel er det lite sannsynlig at en nyansatt kan tre like raskt inn i rollen til tidligere revisor og oppnå samme tillitsforhold med klienten, da det tar tid å bygge opp tillit. De mindre revisjonsselskapene ble dermed oppfattet som mer menneskenære enn de større revisjonsselskapene, noe som støtter vårt teoretiske rammeverk.

Beattie og Fearnley (1998) hevder at selskaper ofte velger revisjonsselskap av samme størrelse som sitt eget selskap, i frykt for å bli nedprioritert til fordel for en større kunde. Dette får imidlertid ikke støtte av våre empiriske funn, da samtlige informanter har valgt et revisjonsselskap langt større enn seg selv. Det var heller ingen av informantene som ga uttrykk for at de noen gang hadde opplevd å bli nedprioritert av revisor. Selskapene oppfattet likevel at man var mer i fokus hos et revisjonsselskap som hadde færre klienter i porteføljen. Revisjonsselskapets størrelse i seg selv viste seg imidlertid å ha liten betydning for valg av revisor, noe som strider imot tidligere teori på området. Det samme gjelder revisjonsselskapets omdømme (Doyle & Stern, 2006; Jobber, 2010), som ingen av informantene mente hadde noen betydning for deres valg. Det er ikke usannsynlig at dette henger sammen med at selskapet er et lite selskap, og at omdømme ikke er av like stor betydning her som det kanskje ville hatt for et børsnotert selskap.

Våre empiriske funn indikerer at eksterne parter, som konkurrenter, leverandører eller kunder, hadde liten til ingen betydning for valget av revisor. Dette motstrider tidligere forskning på

området (DiMaggio & Powell, 1983; Nordengen, 2011; Corten et al., 2018). Et av selskapene ønsket imidlertid å benytte seg av samme revisjonsselskap som en av sine konkurrenter. Dette ble begrunnet med at det kunne være fordelaktig å velge et revisjonsselskap som også reviderte en konkurrent, da tanken var at revisor allerede hadde opparbeidet seg verdifull kompetanse om bransjen. Dette støttes av tidligere forskning, som konkluderte med at det ikke er uvanlig at selskaper velger samme revisor som en sterk konkurrent (Han, 1994).

For å konkludere, avslører våre utførte analyser at det foreligger store avvik mellom vårt teoretiske rammeverk og våre empiriske funn. Basert på våre funn ser vi tendenser til at pris, revisjonsselskapets størrelse og omdømme generelt har liten betydning for valget av revisor. Eksterne parter har også vist seg og hatt liten innvirkning på selskapenes valg av revisor. De faktorene som viste seg å være av størst betydning for valget var revisors kunnskap, bredde av kompetanse, samt bekjentskap og relasjon.

5.2 Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte?

Som tidligere presisert, oppga halvparten av informantene at de valgte å følge med sin revisor til et større revisjonsselskap. Hovedårsaken til byttet var selskapenes ønske om å opprettholde relasjonen til revisor. Dette støtter vårt teoretiske rammeverk som hevder at revisjonsklientene generelt sett ønsker et langvarig forhold (Beattie, Fearnley & Brandt, 2004; Fontaine & Pilote, 2012). Tidligere forskning hevder at det er særlig vanlig at relasjonen til revisor tar en mer personlig retning hos de små selskapene (Magri og Baldacchino, 2004). Spekman (1988) påpeker at tillit spiller en stor rolle for revisjonsklientene. Dette påpekes også av samtlige informanter, og er en sannsynlig forklaring på at selskapene ønsker langvarige relasjoner.

I vårt teoretiske rammeverk nevnes pris, kvalitet, og revisors kompetanse og profesjonalitet som de mest omtalte årsakene til at selskapene skifter revisor (Beattie & Fearnley, 1998; Nordengen, 2011). Dette støttes også av våre empiriske funn da pris, kvalitet og kompetanse er faktorer som har blitt direkte omtalt av våre informanter som årsaker til bytte. Også informantene som hadde byttet grunnet relasjon dro fram disse som viktige faktorer.

Momenter som er verdt å drøfte er viktigheten av å ha og opprettholde en profesjonell og tillitspreget relasjon til revisor. Vi anser det som mindre sannsynlig at selskapene hadde fulgt med revisor til nytt selskap dersom de ikke hadde tillit til revisor og revisors arbeid. Dette ble

også påpekt av informantene, som også ga uttrykk for at selskapet ikke hadde fulgt med revisor til nytt selskap uten at det forelå et tillitsforhold mellom partene. I vårt teoretiske rammeverk omtales revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, og dette er noe revisor må gjøre seg fortjent til (Gulden, 2016; Stensvold & Degerstrøm, 2020; Jensen, 2021).

Våre empiriske funn tyder på at tillit til revisor hadde stor betydning ved revisorskiftet. Det fremkommer i vårt teoretiske rammeverk at det er fordelaktig for revisjonsselskapene å skape lojale og tillitspregede bånd til kunder for å øke lønnsomheten. Det tar derimot tid å utvikle en slik kundelojalitet, men det kan anses som en investering med langsiktige gevinster (Day, 1999; Ruyter & Wetzels, 1999; Buttle & Maklan, 2019). Dette kan også anses som en investering for kundene, da det kan være fordelaktig å ha en revisor som kjenner selskapet fra innsiden slik at revisor kan skape mest mulig verdi.

Selskapene som fulgte med sin revisor videre har benyttet samme revisjonsselskap over flere år, og ønsket et langvarig forhold til revisor mer enn noe annet. Det ble påpekt av selskapene at bekjentskap og tillit anses som fordelaktig, og at det tar tid å bygge tillit. Dette støttes av vårt teoretiske rammeverk som viser at dersom to parter har gjensidig og grunnleggende tillit til hverandre, vil det ofte være ønskelig å opprettholde relasjonen (Granovetter, 1985; Spekman, 1988; Beattie et al., 2004; Fontaine & Pilote, 2012).

Tidligere forskning viser at sannsynligheten for å skifte revisor reduseres i takt med lengden på kundeforholdet (Levinthal & Finchman, 1992). Forskning tyder også på at selskaper vegrer seg for å bytte revisor, da dette kan være en tidkrevende og kostbar prosess (Gulden, 2016). Dette støttes av våre empiriske funn, da det fremkom tydelig at flestparten av informantene hovedsakelig ikke ønsket å bytte revisor minst mulig, og ikke uten at det forelå rimelig grunn til det.

Et langvarig forhold til revisor kan også betraktes fra en annen synsvinkel; uavhengighetsperspektivet. Det kan diskuteres om revisors reelle eller tilsynelatende uavhengighet kan trues dersom kundeforholdet er for langvarig, som igjen kan redusere revisjonskvaliteten. På den ene side kan være positivt for selskapene å ha et langvarig forhold til revisor, da revisor opparbeider seg verdifull kunnskap om og forståelse for selskapet, noe som kan bidra til økt revisjonskvalitet. Flere av selskapene påpekte at det var ønskelig med en revisor som hadde kjennskap selskapet. På den andre siden kan et langvarig forhold være en trussel for revisors

uavhengighet, da revisor kan utvikle et for nært forhold til kunden, noe som kan føre til at revisor velger å handle i deres favør (Tepalagul & Lin, 2015).

Årsaken til at selskapene hadde skiftet revisor som ble hyppigst nevnt er ønsket om en langvarig relasjon, og en revisor som har kjennskap til selskap. Disse funnene støtter vårt teoretiske rammeverk, som også påpeker hvor viktig langvarige relasjoner er for revisjonskundene. Andre årsaker var knyttet til misnøye med revisjonskvaliteten, kapasitetsmangel, og urimelig prisøkning.

5.3 Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?

I vårt teoretiske rammeverk fremkommer det at revisjonshonoraret i størst grad påvirker valg av revisor og er av stor betydning i utvelgelsesprosessen. Forskning viser også at selskapene ofte velger det rimeligste alternativet (Beattie & Fearnley, 1998; Angermo & Lykke, 2010). Denne forskningen får i mindre grad støtte av våre empiriske funn, hvor informantene gitt uttrykk for at pris generelt har hatt liten betydning for selve valget av revisor. Dette kan tyde på at det ikke er nok å kun tilby konkurransedyktige priser, som også får støtte empirisk (Shaw & Ivens, 2002; Brown, 2009). Flere av informantene forklarte at de likevel ikke ønsket å betale noe mer enn det som ble ansett som rimelig, og alle utviste en viss grad av pris-sensitivitet. Ifølge vårt teoretiske rammeverk er små selskaper generelt mer prissensitive enn de større selskapene og dette får støtte av våre empiriske funn (Beattie & Fearnley, 1995),

Ifølge Causholli et al. (2010) spiller selskapets kompleksitet inn på inn på honorarets størrelse, da dette henger nøye sammen med forventet tidsbruk og ansatt revisjonsrisiko. Alle våre informanter representerer mindre komplekse selskaper som anses som «enkle» og relativt «rett frem», og vårt teoretiske rammeverk hevder følgelig at honoraret skal reflektere dette. Flere av informantene utviste imidlertid misnøye knyttet til nåværende prisnivå, da de mente at selskapets enkle trekk ikke ble tilstrekkelig gjenspeilet i det honoraret som ble betalt.

Flere av informantene presiserte at de opplevde at de betalte for mye for en relativt enkel oppgave, og at godtgjørelsen til revisor ikke kunne rettferdiggjøres. Det kan diskuteres hvorvidt informantene selv er i stand til å kunne vurdere prisens rimelighet sett opp mot revisors arbeid og kontrollhandlinger, da utførelsen av revisjonen oftest i liten grad er synlig

for kunden. Vårt teoretiske rammeverk presiserer at revisjonshonoraret er en funksjon av revisors arbeidsmengde, revisjonsrisiko, samt en premie for å bli eksponert for denne risikoen (O'Keefe et al., 1994; Bell et al., 2008). Samtlige informanter har derimot benyttet seg av revisors tjenester i flere år, følgelig kan de ha en viss oppfatning av revisors tidsbruk og arbeidsmengde.

Våre funn viser at en av informantene vurderer å bytte revisor igjen, grunnet urimelig høyt honorar hos et større revisjonsselskap. Størrelsen på revisjonshonoraret er en hyppig oppgitt årsak til at selskaper vurderte å bytte revisor og våre empiriske funn støtter dermed vårt teoretiske rammeverk (Beatte & Fearnley, 1998). Dette tyder på at selv om revisjonshonoraret ikke nødvendigvis har en direkte påvirkning på valg av revisor, så kan det ha betydning for hvorvidt selskapet ønsker å bli hos revisor.

Tidligere forskning hevder at for lave revisjonshonorarer heller ikke nødvendigvis virker lokkende, da dette kan signalisere dårlig revisjonskvalitet og overfladisk arbeid (Knechel et al., 2013). Dette får støtte hos våre informanter, hvor samtlige var enige om at det ikke var ønskelig med et for lavt pristilbud da dette kunne indikere problemer. Dette tyder på at MKS ikke nødvendigvis alltid vil velge det tilbudet som er billigst, dersom tilbudet anses som *for* billig (Angeremo & Lykke, 2010).

Videre argumenterer forskningen for at høyere honorarer generelt sett gir uttrykk for høyere revisjonsinnsats og en revisjon av høyere kvalitet (Wooten, 2003; Hoitash et al., 2007; Paik et al., 2018). Basert på våre empiriske funn ser vi ikke tendenser til dette i vår undersøkelse. En av våre informanter påpekte at dersom revisjonshonoraret blir for høyt, så ville det bli vanskelig å rettferdiggjøre en slik pris. En annen informant påpekte videre at det heller ikke var ønskelig med en revisor som var *for* nøye i sitt arbeid, da det ville bli arbeidskrevende for selskapet med en revisor som var for detaljfokusert. Våre empiriske funn tyder på at en revisjon av høyest mulig kvalitet ikke anses som en nødvendighet for selskapene. Det betyr derimot ikke at informantene ønsker at revisor utfører arbeid med lav kvalitet. Basert på våre funn ser vi en villighet til å betale et revisjonshonorar som oppleves rettferdig, og størrelsen på honoraret anses som en individuell vurdering som må gjøres av hvert enkelte selskap.

Ifølge DeAngelo (1981) anses de største aktørene generelt å tilby et høyere nivå av kvalitet enn de mindre aktørene i markedet, noe som kan forklare hvorfor de store revisjonsselskapene

krever et betydelig høyere honorar sammenlignet med de mindre (Sundgren & Svanström; 2013). De største aktørene er også ofte mer velvillig til å bidra til teknologisk utvikling, og disse kostandene må da gjerne dekkes gjennom økte timespriser for kunden (Sirois & Simunic, 2012). Hvorvidt det er dette selskapene betaler for, har informantene ulike formeninger om. To av informantene uttalte blant annet at de var av den oppfatningen at man i stor grad må betale for fine lokaler og lignende hos de større revisjonsselskapene.

I intervjuene kom det frem at informantene ønsket gode kundeopplevelser, som også er vist i tidligere forskning (Palmer, 2010; KPMG, 2018). Kundeopplevelsen henger nøye sammen med kundens forventninger og behov. For å kunne skape gode kundeopplevelser må selskapet første skaffe seg en forståelse av kunden, før denne kunnskapen kan omsettes til et tilbud som oppleves som verdifullt for kunden (Ismail et al., 2006; Rosland, 2019). Dette tyder på at det kan ta tid før revisjonskundene opplever revisjon som en verdiskapende tjeneste, da revisor må bruke tid på å bli kjent med kunden, som igjen kan reflekteres i revisjonshonoraret. Det kan derimot være svært verdifullt dersom revisjonsselskapet lykkes i å tilby slike opplevelser, da selskapet vil kunne øke både lojaliteten og kundetilfredsheten blant sine kunder (Hwang & Seo, 2016).

Våre empiriske funn indikerer at informantenes tilfredshet henger tett sammen med deres forventninger. Samtlige informanter uttalte at de har høyere forventninger til de større revisjonsselskapene enn til de mindre aktørene. Dette ble begrunnet i at høyere pris skaper høyere forventninger. Da selskapene skulle vurdere i hvilken grad deres forventninger var blitt oppfylt, var det en gjenganger at informantene sammenlignet grad av oppfyllelse hos nåværende revisor med grad av oppfyllelse hos tidligere revisor. 5 av 6 informanter ga i den forbindelse uttrykk for de opplevde at de fikk mer for pengene hos de mindre revisjonsselskapene, som er presentert under i figur 5.3. Informantene forklarte dette med at de ikke klarte å se hvilken merverdi de fikk av å ha et større og dyrere selskap. Dette er et interessant funn, og tyder på at flere av revisjonsselskapene fortsatt sliter med å tilby kunde sine gode kundeopplevelser i praksis. Dette får også støtte i vårt teoretiske rammeverk (Allen et al., 2005; Meyer & Schwager, 2007)

En av informantene skiller seg imidlertid fra resten. Vedkommende ga uttrykk for at så lenge tilbudet var konkurransedyktig og selskapet var under den oppfatningen at de kom til å tjene på valget på lang sikt, så var informanten villig til å betale ekstra for dette. Dette funnet støtter

nyere forskning som peker i retning av at små selskaper har økt betalingsvillighet når revisjonen oppleves som verdiskapende (Shukarova-Savovska & Hodge, 2016).

I vårt teoretiske rammeverk identifiserer KPMG (2018) seks komponenter som må være til stede for en god kundeopplevelse; personalisering, integritet og tillit, forventninger, tid og innsats, problemløsning, samt empati. Dette er alle faktorer som ble nevnt i informantens beskrivelse av kundeforholdet, hvor vedkommende ga uttrykk for at nåværende revisor har klart å skape en god kundeopplevelse, hvor selskapet føler seg både sett og hørt (Palmer, 2010; KPMG, 2018). Informanten presiserte også at vedkommende var opptatt av å engasjere revisor og diskutere relevante problemstillinger. Dette tyder på at revisjonsklientene til en viss grad må engasjere revisor for å oppleve en verdifull revisjon sett fra et kost-nytte-perspektiv. På en side kan det være utfordrende da klientene kan oppleve det som problematisk å identifisere forbedringspotensialer ved selskapet på egenhånd, men på en annen side kjenner revisjonsklientene sitt selskap best.

Basert på våre empiriske funn ser vi at flere av informantene ikke nødvendigvis er direkte opptatt av størrelsen på revisjonshonoraret, men heller hva som inngår i beløpet. Selskapene foretar seg jevnlig kost-nytte-vurderinger, følgelig er viktig at de store revisjonsselskapene leverer "det lille ekstra" til kunden. Dersom revisjonsklientene opplever at deres forventninger ikke blir møtt, kan et honorar som ikke kan forsvares være en utløsende faktor for et revisorbytte. Våre funn tyder på at de store revisjonsselskapene ikke kun kan lene seg på sitt kompetansefortrinn, men at disse selskapene også må bruke tid på å skape gode kundeopplevelser, samt bygge lojale kundeforhold. Basert på våre empiriske funn ser vi at informantene har økt betalingsvillighet dersom de får en verdiskapende revisjon i gjengjeld (Shukarova-Savovska & Hodge, 2016).

Oppsummert viser våre empiriske funn at pris har hatt liten betydning for valg av revisor enn først antatt. Informantene har derimot tatt revisjonshonorarets størrelse i betraktning i ettertid gjennom kost-nytte-vurderinger og vurderinger av opplevd verdi.

6 Konklusjon og avsluttende tanker

I dette kapittelet vil vi med utgangspunkt i våre empiriske funn og gjennomførte analyser, presentere konklusjonen til oppgavens problemstilling. Deretter legges begrensninger knyttet til studien frem, før vi avslutningsvis kommer med forslag til videre forskning.

6.1 KONKLUSJON

Formålet med denne avhandlingen er å belyse hvorfor små og mindre kompliserte selskaper velger større og dyrere revisjonsselskaper enn det som strengt talt er nødvendig for den type selskap. Studien har med andre ord til hensikt å kartlegge hvilke faktorer som spiller inn på selskapenes valg av revisor, og hvilke avveininger selskapene foretar seg ved valget. I dette kapittelet besvares først oppgavens tre forskningsspørsmål hver for seg, før disse samlet legger grunnlaget for besvarelse av oppgavens overordnede problemstilling.

Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor?

Her fant vi at revisors kunnskap, kompetanse og profesjonalitet var viktige faktorer for selskapene. Særlig bransjekompetanse ble trukket frem som attraktivt. Bekjentskap og relasjon ble også hyppig nevnt, mens pris hadde mindre betydning for valget enn først antatt. Hvorvidt revisjonsselskapet var stort eller lite, hadde heller ingen betydning. Selskapene hadde en felles forståelse for at valg av et lite revisjonsselskap har sine fordeler og ulemper, på samme måte som de store selskapene har sine fordeler og ulemper. Revisjonskundene var av den oppfatningen at de større selskapene har et større spekter av kompetanse og tjenester, mens de mindre aktørene ble beskrevet som mer menneskenære. Det som også kom fram av intervjuene, var at eksterne parter generelt hadde minimal innvirkning på valget av revisor.

Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte?

Våre undersøkelser fant at relasjon var en hyppig årsak til at selskapene byttet revisor. Halvparten av selskapene fulgte med daværende revisor fra et lite revisjonsselskap til et stort revisjonsselskap grunnet ønsket om å opprettholde forholdet til sin revisor. Tillit, erfaring og bekjentskap ble dratt fram som fordeler med et langvarig revisor-klient-forhold. Andre årsaker til at revisjonskundene skiftet revisor var kapasitetsmangel hos daværende revisor, misnøye med revisjonskvaliteten, og urimelig prisøkning. Senere analyser avdekket at et

prisnivå som ikke kunne rettferdiggjøres var en utløsende faktor til at selskapene vurderte å bytte revisor, også i flerårige relasjoner. Selskapene ga likevel uttrykk for at de ønsket å ha en langvarig relasjon til revisor, og at de i utgangspunktet ville skifte revisor minst mulig.

Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?

Her fant vi at pris isolert sett hadde liten til ingen betydning for valget av revisor, men at selskapene likevel reflekterte rundt hvorvidt prisen var rettferdig. Revisjonshonorarets størrelse var videre avgjørende for selskapenes forventninger til revisor, og en høy pris ga følgelig høyere forventninger til hva revisor kunne tilby. Når selskapene vurderte hvorvidt honoraret kunne rettferdiggjøres, var det en gjenganger at revisjonskundene sammenlignet pris og opplevd verdi hos nåværende revisor, med pris og opplevd verdi hos forrige revisor. Selv om prisen ikke spilte noen direkte rolle ved selve revisorvalget, så ble pris likevel trukket frem som en faktor av betydning i tilfeller hvor selskapene ikke følte at det som ble levert sto i stil med størrelsen på revisjonshonoraret.

Hvorfor velger mindre komplekse selskaper større revisjonsselskaper, selv om dette ofte medfører et høyere revisjonshonorar?

Våre funn indikerer at selskapene har en felles oppfatning av at de større revisjonsselskapene generelt sett krever et høyere revisjonshonorar enn de mindre revisjonsselskapene. Det som imidlertid kom frem av studien, er at pris isolert sett betyr lite for revisjonskundene så lenge den oppfattes som rettferdig sett fra et kost-nytte-perspektiv. Selskapene har altså en høyere betalingsvillighet i tilfeller hvor revisjonen oppfattes som verdifull; når selskapet opplevde at revisor tilførte selskapet merverdier utover den lovpålagte revisjonen. Bredden av kompetanse og profesjonalitet ble trukket frem som attraktive trekk ved de større revisjonsselskapene, samt et ønske om å se hvilken verdi dette kunne tilføre selskapet, var årsaken til at flere av selskapene valgte et stort revisjonsselskap. Våre funn understreker også viktigheten av gode relasjoner og bekjentskap, som var de hyppigst oppgitte årsakene til at selskapene hadde endt opp hos et større revisjonsselskap. På bakgrunn av gjennomførte analyser kan vi dermed konkludere med at noen MKS velger de større revisjonsselskapene grunnet et ønske om å forbedre selskapet og for å få tilgang til et større spekter kompetanse, mens andre MKS har endt opp hos de større aktørene grunnet lojalitet og et ønske om å opprettholde en langvarig relasjon til sin revisor.

6.2 BEGRENSNINGER I FORSKNINGEN

Som ved alle andre forskningsprosjekt vil det naturligvis foreligge noen begrensninger knyttet til forskningen som påvirker studiens resultat og overordnede kvalitet.

Forskningsdesignet er av den eksplorative arten, og vi besitter følgelig lite kunnskap om temaet før forskningen startet. Dette vil naturlig begrense vår evne til å drøfte og tolke innsamlet data og teori på området på en utfyllende og reflektert måte. Det er også tenkelig at funnene ville sett annerledes ut dersom vi hadde hatt mer kunnskap om temaet, da dette mest sannsynlig ville ført til en bedre utførelse av intervjuene ved at vi i større grad hadde visst hvilke spørsmål som var de «riktige» spørsmålene å stille informantene. Vi har brukt mye tid på å sette oss inn i relevant teori og tidligere forskning, men det ville naturligvis blitt en annen kvalitet på oppgaven dersom vi hadde hatt mer erfaring og kunnskap om temaet som vi kunne bygget på i arbeidet med de ulike fasene av prosjektet. Vår manglende kunnskap og erfaring om valgt forskningsfelt anses dermed som en begrensning i studien.

Studien preges også av begrensninger knyttet til utvalgsstørrelsen. Arbeidet med å finne selskaper som ville la seg intervju var både utfordrende og tidkrevende, og det var svært lav respons fra selskapene vi kontaktet. Flere av de som takket nei til å stille til intervju begrunnet dette med at pandemien hadde ført til at selskapet hadde knapt med både tid og ressurser på tidspunktet. Dette er naturligvis en konsekvens ved å ha et utvalg bestående av små og mindre komplekse selskaper. Som nevnt tidligere i avhandlingen vil et så lite utvalg svekke studiens eksterne gyldighet, og gjør at våre funn ikke vil være representative for MKS i Norge. Ulike selskaper fra ulike bransjer vil ha ulike behov og ulike erfaringer med revisor. Utvalget har dermed hatt stor betydning for studiens resultater, og vil begrense overførbarheten og nytten av våre funn. Vi har også grovt kategorisert revisjonsselskapene inn etter størrelse, selv om det foreligger store ulikheter innad i disse gruppene.

Videre bygger vårt teoretiske rammeverk i stor grad på internasjonal teori og forskning, og det er dette som har dannet grunnlaget for vår intervjuguide og drøftelse. Dette skyldes i all hovedsak at det er gjennomført lite forskning på dette området i Norge. Det er dermed internasjonale teorier som har påvirket hvilke spørsmål vi har stilt informantene, og følgelig hvilke funn vi har gjort oss. Faktorer som er viktig for et selskap i Kina ved valg av revisor vil ikke nødvendigvis være viktig for et selskap lokalisert i Norge, og det er dermed en risiko for

at vi har hatt «feil» fokus ved innsamling av data. Mye av forskningen på området er også relativt gammel, og det vil derfor være en risiko for at denne er utdatert og lite representativ for hvordan situasjonen er den dag i dag.

6.3 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING

I dette delkapittelet vil vi presentere noen forslag til videre forskning som har blitt utarbeidet underveis i arbeidet med oppgaven. Vi håper at dette kan være til inspirasjon for andre som skulle ønske å forske videre på området.

Vårt utvalg av informanter er tatt med utgangspunkt i det nye europeiske initiativet som ifølge Revisorforeningen har som mål å forenkle og effektivisere fremtidens revisjon av MKS. Når denne revisjonsstandarden trer i kraft, vil det derfor være interessant å gjennomføre en studie som undersøker hvordan den nye standarden faktisk har påvirket revisjonen av disse selskapene. Forskningen vil da kunne avdekke hvorvidt standarden har oppfylt sitt formål, og om revisors arbeid faktisk er blitt forenklet og mindre kostbart for revisjonskundene.

Studien vår baserer seg på et lite utvalg bestående av seks informanter. Masteroppgaven skal ferdigstilles på kun fem måneder, og dette setter begrensninger for omfanget av forskningen. For å gi en mer utfyllende besvarelse av problemstillingen og øke studiens eksterne gyldighet vil det dermed være interessant å gjennomføre en mer omfattende studie hvor flere mindre komplekse selskap er representert. Det vil også være interessant å inkludere selskaper som har foretatt et revisorbytte i motsatt retning; fra stort revisjonsselskap til et lite revisjonsselskap. Vi vil da kunne få innsikt i hvilke behov som selskapene ikke opplevde at ble dekket hos de større selskapene, og på denne måten belyse problemstillingen fra begge perspektivene.

Det vil også være interessant å rette forskningen mot spesifikke bransjer. Det er sannsynlig at selskaper i ulike bransjer vil ha ulike behov og ulike erfaringer med revisor, og fokus på en konkret bransje vil dermed øke sammenlignbarheten mellom funnene i studien. Forskningens resultater vil da være mer konkrete, og vil by på verdifull innsikt og forståelse for selskapene som opererer i akkurat denne bransjen.

Referanseliste

- Allen, J., Reichheld, F. F., Hamilton, B. & Markey, R. (2005). *Closing the delivery gap*. London: Bain & Company.
- Almomani, M. A. (2015). The impact of audit quality features on enhancing earnings quality: The evidence of listed manufacturing firms at amman stock exchange. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 7(2), 255-280.
- Alvesson, M. (2011). *Interpreting Interviews*. London: Sage.
- Angermo, L. P. H & Lykke, K. E. (2010). Forholdet mellom honorar for tilleggstjenester og revisjonshonorar. *Revisjon og regnskap*, 2010(4), 48-50.
- Anderson, E. W., Fornell, C. & Lehmann, D. R. (1994). Customer satisfaction, market share, and profitability: Findings from Sweden. *Journal of marketing*, 58(3), 53-66.
- Anderson, E. W., Fornell, C. & Rust, R. T. (1997). Customer satisfaction, productivity, and profitability: Differences between goods and services. *Marketing science*, 16(2), 129-145.
- Ardelean, A. (2013). Auditors Ethics and Their Impact of Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 92, 55-60.
- Aronmwan, E. J., Ashafoke, T. O. & Mgbame, C. O. (2013). Audit firm reputation and audit quality. *European Journal of Business and Management*, 5(7), 66-75.
- 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.
- Beattie, V. & Fearnley, S. (1998). Audit market competition: auditor changes and the impact of tendering. *The British Accounting Review*, 30(3), 261-289.
- Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International Journal of Auditing*, 8, 1-19.
- Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermansen, D. R. & Hermansen, R. H. (1997). The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons*, 11(1), 7-24.
- Bell, T. B., Doogar, R., & Solomon, I. (2008). Audit labor usage and fees under business risk auditing. *Journal of accounting research*, 46(4), 729-760.
- Bigus, J. (2015). Auditor reputation under different negligence regimes. *Abacus*, 51(3), 356-378.
- Bjerketveit, R. (2020). ISA 540 (revidert). *Revisjon og regnskap*, 2020(3), 15-16.

- Bodine, K. & Dorsey, M. (2016). *The Business Impact Of Customer Experience* (the Forrester Report). Hentet fra <https://asociaciondec.org/wp-content/uploads/2016/08/The-Business-Impact-Of-Customer-Experience.pdf>
- Bolton, R. N. (1998). A dynamic model of the duration of the customer's relationship with a continuous service provider: The role of satisfaction. *Marketing science*, 17(1), 45-65.
- Bolton, R. N., Lemon, K. N. & Bramlett, M. D. (2006). The Effect of Service Experiences over Time on a Supplier's Retention of Business Customers. *Management Science*, 52(12), 1811-23.
- Boone, J. P., Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2010). Do the big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting & Public Policy*, 29(4), 330-352.
- Boulila Taktak, N., & Mbarki, I. (2014). Board characteristics, external auditing quality and earnings management: Evidence from the tunisian banks. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 4, 79-96.
- Braun, D. & Guston, D. H. (2003). Principal-agent theory and research policy: An introduction. *Science and Public Policy*, 30(5), 302-308.
- Brottveit, G. (2018). *Vitenskapsteori og kvalitative forskningsmetoder: om å arbeide forskningsrelatert*. Oslo: Gyldendal.
- Brown, T. (2009). *Change by Design: How Design Thinking Transforms Organizations and Inspires Innovation*. New York: HarperCollins.
- Brønnøysundregisteret. (u.å.). Kunngjøringer. Hentet fra https://w2.brreg.no/kunngjoring/kombisok.jsp?datoFra=01.01.2021&datoTil=31.12.2021&id_region=0&id_niva1=9&id_niva2=30&id_niva3=35&id_bransje1=0
- Bråthen, S. (2014). utfordringer hos små og mellomstore revisjonsselskaper. *Revisjon og regnskap*, 2014(5), 13-14.
- Busch, T., Vanebo, J. O. & Dehlin, E. (2010). *Organisasjon og organisering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Busch, T. (2021). *Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter* (2. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Buttle, F. & Maklan, S. (2019). *Customer relationship management: Concepts and technologies* (4. utg.). Routledge.
- Cameran, M., Moizer, P. & Pettinicchio, A. (2010) Customer satisfaction, corporate image,

- and service quality in professional services. *The Service Industries Journal*, 30(3), 421-435.
- Cappelen, A. W. (2004). Revisors samfunnsansvar. *Revisjon og regnskap*, 2004(5), 39-42.
- Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D., & Knechel, W. R. (2010). Audit Markets, Fees and Production: Towards An Integrated View of Empirical Audit Research. *Journal of Accounting Literature*, 29, 167-215.
- Chase, R. B. & Dasu, S. (2001). Want to perfect your company's service? Use behavioral science. *Harvard Business Review*, 79(6), 78-84.
- Chi, W., Hughen, L., Lin, C. & Lisic, L. L. (2012). Determinants of Audit Staff Turnover: Evidence from Taiwan. *International Journal of Auditing*, 17, 100-112.
- Coleman, J. S. (1990). *Foundations of Social Theory*. Cambridge: Belknap Press.
- Cooil, B., Keiningham, T. L., Aksoy, L. & Hsu, M. (2007). A Longitudinal Analysis of Customer Satisfaction and Share of Wallet: Investigating the Moderating Effect of Customer Characteristics. *Journal of Marketing*, 71, 67-83.
- Corten, M., Steijvers, T. & Lybaert, N. (2018). Auditor choice in private firms: A stakeholder's perspective. *Managerial Auditing Journal*, 33(2), 146-170.
- Dalen, M. (2011). *Intervju som forskningsmetode - en kvalitativ tilnærming* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Dalland, O. (2017). *Metode og oppgaveskriving* (6. utg.). Oslo: Gyldendal.
- Day, G. S. (1999). *The Market Driven Organization: Understanding, Attracting and Keeping Valuable Customers*. New York: Free Press.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275-326.
- Desai, V., Xu, B. & Zeng, T. (2016). Local accounting firms' pricing responses to entry of the Big Four accounting firms into China. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6, 50-68.
- Dewey, J. (1963). *Experience and Education*. New York: Macmillan Publishing.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Doyle, P. & Stern, P. (2006). *Marketing management and strategy* (4. utg.). Essex: Pearson Education

- Ebbesberg, H. R. (2016). Revisorlovens krav til uavhengighet. *Revisjon og regnskap*, 2016(5), 47-50.
- Eilifsen A., Messier, W. F., Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & Assurance Services* (3. utg.). New York: McGraw-Hill Education.
- EPSI. (2021). Fortsatt god kundetilfredshet for revisjon og regnskap – bemanning henger etter. Hentet fra <https://www.epsi-norway.org/bemanning-revisjon-regnskap/>
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E. & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.
- Financial Supervisory Commission. (2009). *Survey of Public Accounting Firms in Taiwan*. Taipei: FSC.
- Finanstilsynet. (2021). *Rapporter fra tilsynsområdene for 2020: Revisjon*. Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/publikasjoner-og-analyser/arsrapport/arsrapport-2020/rapporter-tilsynsomradene-2020/revisjon/#Utviklingstrekk>
- 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.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.
- Francis, J. R. & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521–1552.
- Freidson, E. (2001). *Professionalism, the third logic: on the practice of knowledge*. Chicago: University of Chicago Press.
- Frow, P. & Payne, A. (2007). Towards the 'perfect' customer experience. *Journal of Brand Management*, 15(2), 89-101
- Ghauri, P. & Grønhaug, K. (2010). *Research Methods in Business Studies* (4. utg.). Harlow: Prentice Hall.
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon – teori og metode* (7. utg.). Oslo: Cappelen Damm.
- Gupta, P. P., Krishnan, G. V. & Yu, W. (2012). *Do auditors allow earnings management when audit fees are low?*
- Granovetter, M. (1985). Economic action and social structure: the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, 91, 481-510.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2010). *Metode og dataanalyse: Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP*. (2. utg.). Kristiansand: Høyskoleforlaget.

- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2020). *Metode og dataanalyse: Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP, Excel og SPSS*. (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm.
- Han, S. K. (1994). Mimetic isomorphism and its effect on the audit services market. *Social Forces*, 73(2), 637-664.
- Herbig, P., Milewicz, J., & Golden, J. (1994). A model of reputation building and destruction. *Journal of Business Research*, 31, 23-31.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
- Hribar, P., Kravet, T. & Wilson, R. (2014). A new measure of accounting quality. *Review of Accounting Studies*, 19, 506-538.
- Hwang, J. & Seo, S. (2016). A critical review of research on customer experience management: Theoretical, methodological and cultural perspectives. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 28(10), 2218-2246.
- IAASB. (2021a). Proposed Supplemental Guidance for the Authority of the Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-Supplemental-Guidance-Authority.pdf>
- Ismail, I., Haron, H., Nasir Ibrahim, D. & Mohd Isa, S. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: Perceptions of Malaysian public listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 738-756.
- Jacobsen, P. D. & Elliott, R. K. (1994). AICPA assurance services committee: What is the future of auditing? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 6(2), 87-97.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring I samfunnsøkonomisk metode* (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm.
- 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.
- Jensen, L. A. (2021). Hva gjør revisjonsbransjen unik? *Revisjon og regnskap*, 2021(7), 5.
- Jobber, D. (2010). *Principles and practice of marketing* (3. utg.). London: McGraw-Hill.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. (2005). *Forskningsmetode – For økonomiskadministrative fag* (2. utg.). Oslo: Abstrakt Forlag.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-*

- administrative fag*. Oslo: Abstrakt Forlag.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (5. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (4. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Karjalainen, J. (2011). Audit quality and cost of debt Capital for private firms: evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 15, 88-108.
- Knechel, W. R., Ballou, B. & Salterio, S. E. (2007). *Auditing: Assurance & Risk* (3. utg.). South-Western.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 385-421.
- Kotler, P. & Keller K. L. (2006). *Marketing Management* (12. utg.). Upper Saddle River: Prentice Hall.
- KPMG. (2018). *Personlige kundeopplevelser i en digital verden*. Hentet fra <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/campaigns/global-cee-project/pdf/CEE-Personal-customer-experiences-in-a-digital-world-Norway-2018.pdf>
- Krogstad, K. (2011, 6. september). Derfor vil kundesentriske virksomheter vinne. Hentet fra <http://blog.makingwaves.no/2011/09/derfor-vilkundesentriske-virksomheter-vinne/>
- Krumsvik, R. J. (2014). *Forskningdesign og kvalitativ metode: ei innføring*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Kvale, S. & Brinkmann, S. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju* (3. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M. & Zhang, P. (2010). Can big 4 versus non-big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? *Accounting Review*, 86(1), 259-288.
- Lerdal, A. (2009). Metodekapittelet. *Sykepleien Forskning*, 4(3), 239-241.
- Leseth, A. B. & Tellmann, S. M. (2018). *Hvordan lese kvalitativ forskning?* (2. utg.). Oslo: Cappelen Damm.
- Magri, J. & Baldacchino, P. J. (2004). Factors contributing to auditor-change decisions in Malta. *Managerial auditing journal* 19(7), 956-968.
- Mehmetoglu, M. (2004). *Kvalitativ metode for merkantile fag*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Meyer, C. & Schwager, A. (2007). Understanding customer experience. *Harvard business review*, 85(2), 1-11.

- Mittel, V. & Kamakura, W. A. (2001). Satisfaction, Repurchase Intent, and Repurchase Behavior: Investigating the Moderating Effect of Customer Characteristics. *Journal of Marketing Research*, 38(2), 131-42.
- Molander, A. (2013). *Profesjonsstudier II* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Morgan, N. A., Anderson, E. W. & Mittal, V. (2005). Understanding firms' customer satisfaction information usage. *Journal of marketing*, 69(3), 131-151.
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- O'Keefe, T. B., Simunic, D. A. & Stein, M. T. (1994). The Production of Audit Services: Evidence from a Major Public Accounting Firm. *Journal of Accounting Research*, 32(2), 241-261.
- Oliver, R. L. (2009). *Satisfaction: A Behavioral Perspective on the Consumer* (2. utg.). London: M.E. Sharpe.
- Olsen, C. (2014). Hva er profesjonell skepsis? *Revisjon og regnskap*, 2014(3), 32-37.
- Palmer, A. (2010). Customer experience management: a critical review of an emerging idea. *Journal of Services Marketing*, 24(3), 196-208.
- Paik, D. G., Kim, T., Krumwiede, K. & Lee, B. B. (2018). The Association between Audit Fees and Accounting Restatement Resulting from Accounting Fraud and Clerical Errors. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 10(3), 332.
- Peppers, D. & Rogers, M. (2000). Build a one-to-one learning relationship with your customers. *Interactive Marketing*, 1(3), 243-250.
- Pine, B. J. & Gilmore, J. H. (1999). *The Experience Economy*. Boston: Harvard Business School Press.
- Pine, B. J. & Gilmore, J. H. (1998). Welcome to the Experience Economy. *Harvard Business Review*, 97-105.
- Piot, C. (2005). Auditor reputation and model of governance: a comparison of France, Germany and Canada. *International Journal of Auditing*, 9, 21-44.
- Postholm, M. B. (2010). *Kvalitativ metode: en innføring med fokus på fenomenologi, etnografi og kasusstudier* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. NY: Oxford University Press.
- Ramadan, I. Z. (2015). Does ownership structure affect jordanian companies' tendency to practice earnings management? *Asian Journal of Finance & Accounting*, 7(2), 281-291.
- Revisjon Sør. (u.å.). Om oss. Hentet fra <https://revisjonsor.no/om-oss/>

- Revisorforeningen. (u.å.a). Etiske regler for revisorer. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/fag/nyheter/dnrs-regler-om-etikk/>
- Revisorforeningen. (u.å.b). Ny revisjonsstandard for SMB markedet. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/fag/lce/>
- Revisorforeningen. (u.å.c). Revisjon = tillit. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/om-revisjon/Revisjon-gir-tillit/>
- Revisorforeningen. (2021). Tillit er samfunnets lim – frivillighet stimulerer tillit. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/om-oss/dnr-mener1/tillit-er-samfunnets-lim---frivillighet-stimulerer-tillit/>
- Revisorforeningen. (2021). Sterk vekst i revisjonsbransjen. Hentet fra <https://kommunikasjon.ntb.no/pressemelding/sterk-vekst-i-revisjonsbransjen?publisherId=16886482&releaseId=17922834>
- Revisorsenteret. (u.å). Våre tjenester. Hentet fra <https://www.revisorsenteret.no/tjenester/>
- Rezaei, F. & Shabani, S. (2014). The effect of audit firm size and age on the quality of audit work. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 3, 56-64.
- Rosland, K. (2019, 16. januar). Kunde- og markedsorientering. Hentet fra <https://ndla.no/nb/subject:1:382e6cf8-0c78-4f78-b96a-2927cfef632a/topic:2:193600/resource:1:115852idelo>
- Ruyter, K. & Wetzels, M. (1999). Commitment in auditor–client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 57-75.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students* (5. utg.). Pearson Education.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2012). *Research Methods for Business Students* (6. utg.). Pearson Education.
- Sekaran, U. S. & Bougie, R. J. (2016). *Research Methods in Business: A Skill-Building Approach* (7. utg.). Wiley.
- Sekaran, U. S. & Bougie, R. J. (2020). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach* (8. utg.). Wiley.
- Shaw, C. & Ivens, J. (2002). *Building Great Customer Experiences*. London: Palgrave.
- Shukarova-Savovska, K. & Hodge, J. (2016). Smaller Audits: Challenges and Insights. Hentet fra <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/24776/Smaller0audits000challenges0and0insights.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Sirois, L. P., Marmousez, S. & Simunic, D. (2012, mai). *Big 4 and non-Big 4 audit*

- production costs: Office level audit technology and the impact on audit fees.* Innlegg presentert ved Comptabilités et innovation, Grenoble, France.
- SLM Revisjon. (u.å.). Rådgivning. Hentet fra <https://slm-revisjon.no/radgivning/>
- Spekman, R. E. (1988). Strategic supplier selection: understanding long term buyer relationships. *Business Horizons*, 75-87.
- Stenvold, T. D. & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Stuart, I. C. (2020). *Auditing and Assurance Services: Decision Making under Conditions of Uncertainty*. New York: McGraw-Hill Publishing
- Stuvøy, I., Tøndel, G. & Tjora, A. (2021). *En smak av forskning*. Oslo: Cappelen Damm.
- Sundgren, S. & Svanström, T. (2013). Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, 43, 31–55.
- Tepalagul, N. & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30, 101-121.
- Thagaard, T. (2013). *Systematikk og innlevelse: En innføring i kvalitativ metode* (4. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Thagaard, T. (2018). *Systematikk og innlevelse: En innføring i kvalitativ metode* (5. utg.) Bergen: Fagbokforlaget.
- Tjora, A. (2018). *Viten skapt: kvalitativ analyse og utvikling*. Oslo: Cappelen Damm.
- Tjønndal, A. & Fylling, I. (2021). *Digitale forskningsmetoder*. Oslo: Cappelen Damm.
- Verdensbanken. (u.å.). Small and Medium Enterprises (SMEs) Finance. Hentet fra <https://www.worldbank.org/en/topic/smefinance>
- Williams, D. D. (1988). The potential determinants of auditor change. *Journal of Business Finance and Accounting review*, 15(2), 243-261.
- Woo, E-S. & Koh, H. C. (2001). Factors associated with auditor changes: a Singapore study. *Accounting and Business Research*, 31(2), 133-144.
- Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality. *The CPA Journal*, 73(1), 48-51.
- Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C. & Griffin, M. (2013). *Business research methods* (9 utg.). Cengage Learning.

Lover

Aksjeloven. (1997). Lov om aksjeselskaper (LOV-1997-06-13-44). Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44>

Revisorloven. (2020). Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128). Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/LTI/lov/2020-11-20-128>

Revisjonsstandarder

IAASB. (2016). ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Hentet fra

<https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-200-n-0221-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere.pdf>

IAASB. (2019). ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig*

feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser. Hentet fra

<https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-315-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere-pr-03032021.pdf>

IAASB. (2021b). *Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities* (ISA for LCE). Hentet fra

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf>

VEDLEGG

Vedlegg 1: Karaktertrekk og egenskaper ved MKS og ikke-MKS

	<i>MKS</i>	<i>Ikke MKS</i>
Enhetens forretningsaktiviteter, forretningsmodell og industri	Enhetens aktiviteter og forretningsmodell er godt etablert i opererende bransje, og det er ikke risiko knyttet til teknologisk foreldelse, juridisk ansvar eller omdømme til enhetens tjenester eller produkter.	Det er risiko knyttet til enhetens tjenester eller produkter som kan gi oppgav til teknologisk foreldelse, juridisk ansvar eller omdømmerisiko. Enheten opererer i et nytt marked og er i oppstartsfasen eller utviklingsfasen.
Organisasjonsstruktur	Enhetens organisasjonsstruktur anses som enkel eller kan beskrives som «rett frem». For eksempel enheter med enkle tilbud av produkter eller tjenester og med få ansatte involvert i den finansielle rapporteringen.	Flere nivåer og mer avansert rapporteringsstruktur innen enheten. Flere ansatte involvert i den finansielle rapporteringen.
Eierskap/ledelsesstruktur	Ledelsen er begrenset i antall, og personer som innehar ansvars- og styringsroller er også involvert i administrasjonen av selskapet.	Enheter med komplekse eierskapsordninger. For eksempel selskaper med delt eierskap og selskaper som innehar en kompleks struktur av nærstående parter.
Regulatorisk tilsyn	Enheten er ikke underlagt en høyere grad av regulering og myndighetstilsyn.	Enheten er underlagt en høyere grad av regulering og myndighetstilsyn.
Enhetens transaksjons- og informasjonsprosessering	Enheten har enkle transaksjoner som et resultat av et redusert antall produkter og tjenester. Få ledelsesnivåer som har ansvar for enhetens kontrollsystemer. Enheter som bruker serviceorganisasjoner, for eksempel eksterne regnskapsførere, og det er forventet at revisor kan innhente nødvendig revisjonsbevis og dokumentasjon fra tilgjengelige registre.	Enhetens datainnsamling og data-behandling er kompleks, og dataen er krevende å identifisere, behandle og forstå. Enheten har transaksjoner som vil føre til komplekse beregninger Enheten har et/flere delte servicesentre, enten som et resultat av foretaket selv eller som en del av gruppen enheten tilhører

<p>Enhetens IT-systemer</p>	<p>Enheten benytter seg av kommersielle IT-tjenester og programvarer, og det er ikke mulig for selskapet selv å gjøre endringer i disse.</p> <p>IT-strukturen anses som enkel og «rett frem». For eksempel når selskapet ikke har en egen IT-avdeling.</p> <p>IT-applikasjonen utfører automatiske informasjonsbehandlingskontroller, og transaksjonene er enkle i sin natur.</p>	<p>Enheten innehar en kompleks IT-struktur hvor selskapets eget personell implementerer og utvikler IT-programmene.</p> <p>IT-personell har mulighet til å administrere tilgangsrettigheter.</p> <p>Enhetens IT-miljø består av svært tilpassede og spesialdesignede IT-applikasjoner.</p>
<p>Enhetens regnskapsestimater</p>	<p>Bruk av virkelig verdi som regnskaps-estimat hvor det foreligger en notert kurs for identiske produkter eller tjenester i markedet.</p> <p>Bruk av regnskapsestimater som gjør det relativt enkelt å innhente tilstrekkelig revisjonsbevis.</p>	<p>Bruk av regnskapsestimater som indikerer tilstedeværelse av komplekse transaksjoner.</p> <p>Kjente rammeverk for finansiell rapportering klassifiserer enheten som kompleks ut ifra bruken av rammeverket.</p> <p>Bruk av virkelig verdi som regnskaps-estimat hvor inputen ikke er observerbar for å måle virkelig verdi av eiendelen eller forpliktelsen.</p>

(Basert på IAASBs Supplemental Guide, 2021).

Vedlegg 2: Oversikt over hvem som *ikke* kan benytte seg av den nye ISAen

(a) Spesifikke tilfeller hvor bruk av standarden alltid er forbudt
<ul style="list-style-type: none">• Jurisdiksjon, lov eller regulering forbyr bruk av standarden• Selskapet er børsnotert• Selskapet er av allmenn interesse• Selskapet er underlagt et konsern hvor det utføres grupperevisjon av konsernregnskapet
(b) Kvalitative egenskaper ved enheten som utelukker bruken av standarden
<ul style="list-style-type: none">• Komplekse forhold eller omstendigheter knyttet til art og omfang av enhetens drifts- og forretningsaktiviteter, transaksjoner og hendelser som er relevante for utarbeidelsen av årsregnskapet• Hendelser eller tilstedeværelser i selskapet som indikerer kompleksitet. For eksempel knyttet til selskapets ledelse, selskapsstyringsordninger, retningslinjer, prosedyrer eller prosesser

(Basert på IAASBs Supplemental Guide, 2021).

Vedlegg 3: Intervjuguide

Introduksjonsspørsmål

1. Hva er din stilling og hvilket ansvarsområde har du i selskapet?
2. Hvor lenge har du jobbet i selskapet?
3. Hvilken betydning/rolle har revisor for dere?
4. Hvilke forventninger har dere til revisor?
5. Har du erfaring med valg av revisor eller revisorskifte?
 - 5.1. Hvilken rolle hadde du i denne prosessen?

Hovedspørsmål

Forskningsspørsmål I: *Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor?*

1. Hvilke egenskaper har en “god” revisor i deres øyne?
2. Hvilke faktorer inngår i vurderingen når et valg av revisor skal tas?
 - 2.1. Hvilken faktor har hatt størst betydning for dere ved valg av revisor?
 - 2.2. Hvilken faktor har hatt minst betydning for dere ved valg av revisor?
3. Hvilken betydning har revisjonsselskapets størrelse ved vurderingen?
 - 3.1. Hvilke fordeler gir valg av et stort revisjonsselskap i deres øyne?
 - 3.2. Hvilke fordeler gir valg av et lite revisjonsselskap?
4. Hvis dere mottok tilbud fra flere ulike revisjonsselskap, hvordan vurderte dere de ulike tilbyderne opp mot hverandre?

Forskningsspørsmål II: *Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte?*

1. Hva var hovedmotivasjonen bak revisorskiftet?
 - 1.1. Skyldtes det noen konkrete erfaringer med tidligere revisor?
2. Hvor lenge var dere kunde hos forrige revisor?
3. Var det noen spesifikke behov som forrige revisor ikke dekket?
 - 3.1. Hvis ja; opplevde dere at disse ble dekket av ny revisor?
4. Hvilken erfaring har dere med ny revisor?
5. Hvilket forhold har dere til revisor?
 - 5.1. Opplever dere at det er rom for å skape lojalitetsforhold til revisor?
6. Hvordan opplevde dere prosessen med å bytte revisor?
7. Dersom en stor konkurrent hadde gått for et av de store revisjonsselskapene, ville dette gitt økt motivasjon til å bytte til et lignende revisjonsselskap?
8. Har det spilt noen rolle i prosessen hvilken revisor deres leverandører har valgt?

Forskningsspørsmål III: *Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?*

1. På hvilken måte har pris hatt betydning for dere ved valg/bytte av revisor?
2. Dersom et revisjonsselskap opererer med et høyt prisnivå, hvordan påvirker dette forventningene deres til revisor?

3. Hva opplever dere som et passende årlig revisjonshonorar for deres selskap?
4. Hvor følte dere at dere fikk mest verdi for pengene deres? (stort/lite)
5. Har dere en oppfatning av at det foreligger en sammenheng mellom honoraret og kvaliteten av revisjonsarbeidet som utføres?

Oppsummeringsspørsmål

1. Har du noen avsluttende tanker om forhold som vi ikke har spurt om?
2. Ser du for deg at ditt selskap vil ha et langvarig kundehold til nåværende revisor?

Vedlegg 4: Informasjonsskriv og samtykkeskjema

Vil du delta i forskningsprosjektet ”Mindre komplekse selskaper og valg av revisor”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å få innblikk i hvilke faktorer mindre komplekse selskaper vektlegger ved valg av revisor. I dette skrevet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Vi er to studenter ved Universitetet i Agder som skriver en mastergradsavhandling som omhandler temaet “mindre komplekse virksomheter og valg av revisor”. Vi ønsker å utføre dybdeintervjuer av selskaper som etter den nye revisjonsstandarden for SMB oppfyller kriteriene for å anses som “mindre komplekse”. Formålet med studien er å kartlegge hvilke faktorer som spiller inn på valget av revisor i disse virksomhetene. Dette gjøres for å få et klarere innblikk i hva selskapene verdsetter hos de små og store revisjonsselskapene, samt hva de savner. Vi vil også bli klokere på hvorfor noen av de mindre komplekse selskapene velger å gå for et av de store revisjonsselskapene (som gjerne krever et høyere honorar), til tross for at dette strengt tatt ikke er nødvendig.

Problemstillingen for denne masteravhandlingen er:

“Hvorfor velger mindre komplekse selskaper større revisjonsselskaper, selv om dette ofte medfører et høyere revisjonshonorar?”

Vi vil i denne avhandlingen se nærmere på følgende forskningsspørsmål:

- I *“Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor?”*
- II *“Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte?”*
- III *“Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?”*

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Universitetet i Agder er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du er blitt spurt om å delta i vårt forskningsprosjekt da ditt selskap i løpet av de siste årene har foretatt et revisorskifte mellom to revisjonsselskaper av ulik størrelse. I lys av dette ønsker vi gjerne å stille deg noen spørsmål rundt temaene *valg av revisor* samt *revisorskifte*, da dette vil gi oss nyttig informasjon til vår studie.

Hva innebærer det for deg å delta?

Dybdeintervjuet vil foregå digitalt over Zoom, og vil vare i omtrent en time. Dato og klokkeslett avtales nærmere etter samtykke. Det vil tas lydopptak med båndopptaker, samt skriftlige notater under intervjuet.

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.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formål oppgitt i dette skrevet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er senest 1. juni 2022. Ved prosjektslutt slettes alle personopplysninger og opptak.

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:

1. Veileder ved Universitetet i Agder, Geir Haaland. Tlf.: [REDACTED]. E-post: [REDACTED]
- Mastergradsstudenter ved Universitetet i Agder:
 - Annelise Sjøpstad Svorkås. Tlf.: [REDACTED]. E-post: [REDACTED]
 - Anna Innvær Pettersen. Tlf.: [REDACTED]. E-post: [REDACTED]
 - Personvernombud ved Universitetet i Agder, [REDACTED].
E-post: [REDACTED]

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

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på e-post (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen

Geir Haaland
(Veileder)

Annelise Sjøpstad Svorkås og Anna Innvær Pettersen
(Studenter)

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet “*mindre komplekse selskaper og valg av revisor*”, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervju

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet 01.06.2022

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 5: Diskusjonsnotat av Anna Innvær Pettersen

I forbindelse med vår masteravhandling ved Universitetet i Agder, skal jeg skrive et diskusjonsnotat om hvordan masteroppgaven kan kobles til begrepet *internasjonalisering*. Masteravhandlingen er skrevet som et avsluttende ledd i masterprogrammet regnskap og revisor våren 2022. Jeg skal først gjøre rede for innholdet i masteroppgaven og presentere de mest essensielle funnene. Deretter skal jeg forsøke å definere internasjonalisering og forklare hva begrepet innebærer. Etter dette, skal jeg legge frem to måter internasjonalisering kan påvirke temaet i avhandlingen. Avslutningsvis vil det foreligge en oppsummering og konklusjon av diskusjonsnotatets innhold.

Presentasjon av studien

Masteroppgaven vår handler om mindre komplekse selskaper (MKS) i Norge og deres valg av revisor. Vi undersøker hvilke faktorer som påvirker valg av revisor, da spesielt med fokus på størrelsen på revisjonsselskapet og revisjonshonoraret. Studien fokuserer på selskapenes egne størrelser, og hvordan dette påvirker behovet for revisors kompetanse og tjenester.

Avhandlingens problemstilling er formulert slik:

Hvorfor velger mindre komplekse selskaper større revisjonsselskaper, selv om dette ofte medfører et høyere revisjonshonorar?

Vi har i tillegg utviklet tre forskningsspørsmål for å kunne besvare problemstillingen; *Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor? Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte? Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?* For å belyse problemstillingen på best mulig måte valgte vi å gjennomføre individuelle dybdeintervjuer med seks daglige ledere i ulike selskaper. Samtlige selskaper anses som mindre komplekse basert på kriterier og karakteristika publisert av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2021a), i forbindelse med høring av en ny og forenklet revisjonsstandard for små-mellomstore bedrifter.

Vi foretok et strategisk utvalg av selskaper som har byttet revisor i løpet av de 10 siste årene, og som både har benyttet et lite og et stort revisjonsselskap. De store selskapene omtales gjerne som «de fem store» og består av EY, PwC, KPMG, Deloitte og BDO. Per desember 2021 eksisterte det 562 revisjonsselskaper i Norge, hvor «de fem store» dominerer markedet i

stor grad. (Revisorforeningen, 2021). Resterende selskaper anses som små og mellomstore revisjonsselskaper. «De fem store» opererer med et høyere revisjonshonorar enn mindre aktører og studier viser at mindre revisjonsselskaper scorer høyere på kundetilfredshet enn større aktører. Det er imidlertid de store revisjonsselskapene som har størst vekst. (Sundgren & Svanstrøm, 2013; Revisorforeningen, 2021; EPSI, 2021; Finanstilsynet, 2021).

Motivasjonen for å skrive om dette temaet er å få forståelse om hva MKS vektlegger når revisor velges, og undersøke bakgrunnen for revisorbytte fra et lite revisjonsselskap til et stort. Flere MKS benytter større revisjonsselskaper, da det strengt tatt ikke er «nødvendig». Grunnen til at det ikke anses nødvendig er at disse selskapene er rimelig enkle og «rett frem», derfor er det tenkelig at MKS har mindre behov for kompetansen og ekspertisen «de fem store» kan gi. Studiens formål er å få en forståelse av hvordan revisjonsklientene stiller seg til størrelsen på revisjonshonoraret, og om «de fem store» leverer tjenester som oppleves verdiskapende fra kundens perspektiv. Med andre ord, om det er verdt å betale ekstra for å få revisjonen utført av en av «de fem store» og hva som eventuelt er begrunnelsen.

Av intervjuene fremgikk det at halvparten av informantene byttet fra et lite til et stort revisjonsselskap, da nåværende revisor i et mindre selskap ble ansatt i en av «de fem store». Tre av seks informanter valgte å følge med revisor til nytt selskap, hvor begrunnelsen var relasjonen til revisor. Det var overraskende at dette gjaldt halvparten av informantene, og det anses som et interessant funn som tyder på at MKS ønsker et langvarig forhold til sin revisor og er villig til å betale ekstra for dette. Det begrunnes med et behov for forutsigbarhet og trygghet. Øvrige informanter byttet grunnet urimelig økning i revisjonshonoraret, redusert kapasitet i revisjonsselskapet og grunnet et ønske om å benytte et større revisjonsselskap.

Våre empiriske funn tyder på at informantene ikke er tilfreds med arbeidet til «de fem store» sett i sammenheng med størrelsen på revisjonshonoraret. Fem av seks informanter opplevde at de fikk mest verdi for pengene hos et mindre revisjonsselskap. Informanten som opplevde et større revisjonsselskap som mer verdiskapende, hadde selv et ønske om å benytte en av «de fem store» for å forbedre og utvikle sin virksomhet. Dette kan indikere at bedrifter som er relativt enkle bør gjøre seg tanker om hvordan de ønsker å engasjere revisor, for at revisorer i større selskaper skal anses som verdiskapende. Studien viser dog at valg av revisor er en individuell vurdering som må foretas av hvert enkelt selskap. Det er essensielt at selskapene selv identifiserer hva de har behov for.

Internasjonalisering

Jeg skal videre presentere to måter avhandlingens problemstilling kan bli preget av internasjonalisering, men først skal jeg forklare hva som forbindes med konseptet *internasjonalisering*. Senter for internasjonalisering av høgre utdanning (SIU) definerer internasjonalisering på denne måten:

«Internasjonalisering er utveksling av ideer, kunnskap, varer og tjenester mellom nasjoner over etablerte landegrensener og har følgelig enkeltlandet som ståsted og perspektiv. Innenfor utdanning vil internasjonalisering være prosessen med å integrere en internasjonal, interkulturell og global dimensjon i mål, organisasjon og handling». (Regjeringen, 2008)

Verden knyttes tettere sammen som et resultat av internasjonalisering, og dette skjer gjennom internasjonal handel, eierskap og økonomiske transaksjoner, samt kulturell utveksling og internasjonalt politisk samarbeid (Frisell & Tofteng, 2020, s. 9). Det betyr rett og slett at landegrensene bygges ned, og følgelig vokser det frem muligheter for internasjonalt samarbeid og nettverksbygging i større grad. Internasjonalisering preger verdensmarkedet, forandrer og bidrar til utvikling i bransjer og yrker. Internasjonale nettverk utvikles, og det blir enklere å eksportere og importere produkter og tjenester over landegrensene. Enkelt forklart; vi opplever en høyere grad av tilgjengelighet.

Til å begynne med vil jeg først omtale hvordan internasjonalisering kan føre til økt grad av globalisering og digitalisering, som igjen kan transformere selskapene og gjøre de mer komplekse. Mer komplekse selskaper tilsier økning av revisors arbeidsmengde og tidsbruk på et revisjonsoppdrag. Dette kan reflekteres i revisjonshonoraret, da pris i stor grad er et produkt av revisors tidsbruk på klienten. Deretter vil jeg forklare hvordan internasjonalisering kan medføre endringer i revisjonsbransjen, som også kan påvirke revisjonshonorarene. Oppsummert handler disse to konsekvensene om at internasjonalisering kan føre til økt kompleksitet hos norske selskaper og i revisjonsbransjen, og hvordan dette kan påvirke revisjonshonorarene. Dette er kjernen i vår masteravhandling.

Mer komplekse selskaper

Globalisering gir selskapene mulighet til vekst og i dag er det enklere for selskapene å eksportere over landegrensene enn tidligere. Som et resultat vokser det frem nye markeder, og

kundenes behov for flere produkter og tjenester øker. I følge Øyna, universitetslektor ved Universitet i Agder, har internasjonalisering blitt billigere som følge av økt globalisering, men det betyr derimot ikke at satsing internasjonalt er en enkel sak (Sund, 2020). Dette anses som en individuell vurdering, og selskaper må selv innarbeide mål og tiltak som er tilpasset hvert enkelt selskap.

Som tidligere påpekt, har IAASB (2021a) publisert et skriv i forbindelse med en høring av en ny og forenklet revisjonsstandard for SMB-markedet, som inneholder beskrivelser og definisjoner av et MKS. Gjennom årene har ISAene blitt mer kompliserte og omfattende å benytte, spesielt i revisjonen av mindre selskaper som kan anses som relativt enkle og ukompliserte (Revisorforeningen, u.å.). Et MKS vil ofte ha en relativt enkel organisasjonsstruktur med få ledelsesnivåer, og vil vanligvis operere innen en godt etablert bransje som ikke tilsier økt grad av kompleksitet. Det er ofte få og enkle transaksjoner som resultat av færre produkter eller tjenester. (IAASB, 2021b).

Det er rimelig at økt internasjonalisering i Norge kan transformere selskaper, og dermed øke selskapenes kompleksitet. Et selskap i vekst tilsier at det bør rigges til vekst, også innad i enheten. Dette vil kunne prege grad av kompleksitet basert på IAASBs forklaring av MKS. Det betyr at selskapet bør struktureres med egnede ledernivåer og et passelig antall personer som innehar ansvars- og styringsroller. Det er tenkelig at vekst fører til økt omsetning, følgelig vil enhetens transaksjons- og informasjonsprosessering også bli mer komplisert.

En høyere grad av digitalisering er også forventet som følge av økt internasjonalisering, og digitalisering utgjør en betydelig rolle for selskapers vekst, strategisk og strukturell transformasjon (Hervè, Schmitt & Baldegger, 2020, s. 28). Den digitale transformasjonen kan forbedre, forenkle og fornye selskaper ved å øke tilgjengeligheten til flere ressurser og relevant kompetanse. Som et resultat har det blitt mye enklere for selskapene å tilby sine produkter til utlandet (Coviello, Kano & Liesch, 2017). Digitalisering kan anses som et verdiskapende verktøy som kan være svært verdifullt for næringslivet og samfunnet som en helhet, da virksomheter får mulighet til å tilby nyutviklede produkter og tjenester til et større publikum. Konsekvensen er mer komplekse selskaper som kan ha betydning for revisors arbeid.

Et mer omfattende og komplekst selskap vil kunne tilsi at revisors risikovurdering kan bli mer tid- og ressurskrevende. Dette for å kunne konkludere med at revisjonsrisikoen er på et akseptabelt lavt nivå, samt for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon jf. ISA 200 pkt. 5. En økning i revisors arbeid vil følgelig øke størrelsen på revisjonshonoraret, som resultat av at revisor må bruke mer tid på kunden for å kunne uttale seg om årsregnskapet. Dette støttes av Causholli, De Martinis, Hay og Knechel (2010). Disse fant at selskapers grad av kompleksitet vil kunne påvirke revisjonshonoraret da fastsettingen av pris henger sammen med forventet tidsbruk og antatt risiko i selskapet.

Endring i revisjonsbransjen

Norske standarder for revisjon og beslektede tjenester fastsettes av Den norske Revisorforeningen, og disse standardene og RS-ene er i stor grad oversettelser av ISAene (Lie, 2009). Revisor benytter revisorsstandardene i stor grad i sitt revisjonsarbeid av norske foretak, og disse setter rammene for hva en revisjon bør inneholde. Ettersom norske revisjonsstandarder i stor grad bygger på internasjonale standarder, er det tenkelig at internasjonalisering kan påvirke og prege revisjonsbransjen gjennom revisors arbeid og vurderinger. Følgelig kan den norske revisjonsbransjen få et internasjonalt preg. Eksempelvis, det benyttes flere amerikanske begreper og omtalelser i norske revisjonsselskaper i dag.

Det er kjent at ISAene kan være tidkrevende og til tider vanskelig å tolke, hovedsakelig grunnet tungt språkbruk, som blant annet er en av årsakene til utviklingen av en forenklet revisjonsstandard for MKS (IAASB, 2021a). IAASB arbeider stadig med å øke kvaliteten på revisjonsarbeid gjennom nye og oppdaterte internasjonale standarder, og dette kan føre til økt arbeid for revisor. Ettersom revisjonshonoraret er et produkt av revisors arbeidsmengde er det rimelig at honorarene vil øke i samsvar med kompleksiteten av revisjonsstandardene. Økte krav og forventninger til revisors arbeid vil kunne føre til at årsregnskapene blir en sikrere kilde, og kan øke troverdigheten til regnskapstallene. Det er imidlertid revisjonsklientene som må ta kostnadene.

De store revisjonsselskapene omtales, som tidligere presisert, «de fem store» i Norge. Internasjonalt benyttes begrepet «Big Four» og omfatter Deloitte, EY, KPMG og PwC. Ettersom Big Four har en stor markedsandel i Norge, samt internasjonalt fotfeste, vil revisjonsbransjen få et internasjonalt preg gjennom disse. Samarbeid, utveksling av ideer og

tanker, og delt erfaring over landegrensener kan føre økt internasjonalisering blant Big Four. Norske revisjonsselskap i Big Four kan også bli preget av internasjonalisering gjennom interne rutiner, krav og fremgangsmåter, innført på et internasjonalt nivå. Det er heller ikke uvanlig at norske ansatte i Big Four starter for seg selv eller begynner å arbeide i et mindre, norsk revisjonsselskap. Følgelig overføres det internasjonale preget også til de mindre revisjonsselskapene. Det er imidlertid ikke tillatt å revidere selskaper over landegrensene per dags dato, og dette kan være med å begrense internasjonalisering av revisjonsbransjen.

Oppsummering

Internasjonalisering kan prege revisjonsbransjen på flere måter. Som jeg har presentert, kan dette skje ved at norske selskaper blir mer kompliserte og som igjen kan påvirke revisors arbeid og deretter revisjonshonoraret. Ettersom norske revisjonsstandarder i stor grad bygger på internasjonale standarder, vil også revisjonsbransjen bli påvirket på denne måten. Jeg har også diskutert muligheten for at bransjen også kan bli påvirket av «big four» da disse selskapene har en stor markedsandel i Norge. Til syvende og sist er det revisjonskundene som betaler for internasjonaliseringen, da økning av kompleksitet både i selskaper og revisjonsstandarder vil kunne reflekteres i revisjonshonorarene. Internasjonalisering anses imidlertid svært positivt for selskapene da internasjonalisering og globalisering gir muligheter for vekst og utvikling, samt nye områder å tilby selskapets produkter og tjenester.

Kilder

- Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D., & Knechel, W. R. (2010). Audit Markets, Fees and Production: Towards an Integrated View of Empirical Audit Research. *Journal of Accounting Literature*, 29, 167-215.
- Coviello, N., Kano, L. & Liesch, P.W. (2017). Adapting the Uppsala model to a modern world: Macro-context and microfoundations. *Journal of International Business Studies*, 48, 1151-1165.
- EPSI. (2021). Fortsatt god kundetilfredshet for revisjon og regnskap – bemanning henger etter. Hentet fra <https://www.epsi-norway.org/bemanning-revisjon-regnskap/>
- Frisell, M. M. & Tofteng, M. (2020). *Kartlegging av ordninger for internasjonalisering av norsk kunst og kultur* (Rapport nr. 14). Hentet fra <https://www.kulturradet.no/documents/10157/8fc289a0-c674-4531-bc64-b805d5bc844d>
- Finanstilsynet. (2021). *Rapporter fra tilsynsområdene for 2020: Revisjon*. Hentet fra

<https://www.finanstilsynet.no/publikasjoner-og-analyser/arsrapport/arsrapport-2020/rapporter-tilsynsomradene-2020/revisjon/#Utviklingstrekk>

- Hervé, A., Schmitt, C. & Baldegger, R. (2020). Internationalization and Digitalization: Applying digital technologies to the internationalization process of small and medium-sized enterprises. *Technology Innovation Management Review*, 10(7), 29-41.
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (2021a). Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (2021b). Proposed Supplemental Guidance for the Authority of the Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-Supplemental-Guidance-Authority.pdf>
- IAASB. (2016). ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene.*
- Lie, K. E. (2009). Standardsetting innen revisjon internasjonalt og i Norge (Notat fra NKRF). *Regjeringen*. Hentet fra https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/vedlegg/komm/egenkontroll/rogn dokken_nkrf_standardsetting.pdf
- Regjeringen. (2008). *Internasjonalisering av utdanning*. Stortinget. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-14-2008-2009/id545749/?ch=1&q=>
- Revisorforeningen. (u.å.). Ny revisjonsstandard for SMB markedet. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/fag/lce/>
- Revisorforeningen. (2021). Sterk vekst i revisjonsbransjen. Hentet fra <https://kommunikasjon.ntb.no/pressemelding/sterk-vekst-i-revisjonsbransjen?publisherId=16886482&releaseId=17922834>
- Sund, S. S. (2021, 20. oktober). Slik kan bedrifter internasjonaleses. *Ledernytt*. Hentet fra <https://www.ledernytt.no/slik-kan-bedrifter-internasjonaleses.6235750-112537.html>
- Sundgren, S. & Svanström, T. (2013). Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, 43(1), 31–55.

Vedlegg 6: Diskusjonsnotat av Annelise Sørstad Svorkås

Internasjonal, innovativ og ansvarlig er konsepter som Handelshøyskolen ved UiA anser å være av særlig stor relevans for ansvarlige og produktive profesjonelle som arbeider innenfor området økonomi og administrasjon, og disse kjernekonseptene skal være integrert i studieprogrammet. Formålet med dette diskusjonsnotatet er å bruke kunnskapen jeg har opparbeidet meg gjennom mine fem år ved Handelshøyskolen til å diskutere og reflektere rundt konseptet «internasjonalisering», samt forklare hvordan dette konseptet kan knyttes til vår oppgave.

I dette diskusjonsnotatet vil jeg først gi en kort presentasjon av masteroppgaven og våre viktigste funn. Deretter vil jeg gå inn på noen internasjonale trender og krefter, samt gi en forklaring på hvordan disse er relevant for de ulike komponentene som samlet utgjør vår masteroppgave. Avslutningsvis kommer en kort oppsummering og konklusjon av det som er blitt diskutert.

Presentasjon av masteroppgaven

Temaet for vår masteravhandling omhandler hvilke avveininger mindre komplekse selskaper foretar seg når revisor skal velges. Problemstillingen for oppgaven omhandler mer spesifikt hvorfor mindre komplekse selskaper velger de større revisjonsselskapene over de mindre aktørene, til tross for at disse som oftest krever et høyere revisjonshonorar. For å besvare problemstillingen på en god måte har vi utarbeidet tre mer konkrete forskningsspørsmål som besvares enkeltvis, før funnene samlet benyttes som grunnlag for å besvare den overordnede problemstillingen for oppgaven. Disse er som følger: *Hvilke faktorer vektlegges ved valg av revisor? Hvilke årsaker ligger bak et revisorskifte? Hvordan stiller revisjonsklientene seg til størrelsen på revisjonshonoraret?*

Gjennom disse forskningsspørsmålene ønsker vi å avdekke hvilken faktor som utgjør den viktigste og mest avgjørende beslutningsfaktoren når et selskap velger et revisjonsselskap over et annet, samt hvor viktig pris er for kunden. Valgt problemstilling belyses gjennom relevant teori og tidligere forskning på området, som i diskusjonsdelen sammenlignes samt knyttes opp mot våre empiriske funn. Ifølge Bråthen (2014) er den største utfordringen for de små og mellomstore revisjonsselskapene å tiltrekke seg nye kunder og beholde eksisterende kunder. Mange av disse selskapene er å anse som relativt enkle og lite kompliserte selskaper, som ikke nødvendigvis behøver og ha et av de større og dyrere revisjonsselskapene. Denne

oppgaven kan dermed tilby verdifull innsikt i hvordan de små og mindre komplekse revisjonskundene tenker, samt hvilke forventninger de har, slik at også de små revisjons-selskapene kan delta i kampen om kundene.

For å besvare problemstillingen på en hensiktsmessig måte har vi valgt å gjennomføre en kvalitativ studie med et eksplorativt design. I den sammenheng har gjennomført seks digitale dybdeintervjuer med selskaper som kan karakteriseres som «mindre komplekse» i henhold til IAASB sin definisjon. Gjennom vår grundige utvalgsprosess har vi forsikret oss om at alle informanter er relevante og oppfyller våre krav, og at de besitter den kunnskapen og erfaringen som er nødvendig for å kunne bidra i studien.

Våre empiriske funn avdekket at særlig revisors kunnskap, spisskompetanse og profesjonalitet var avgjørende for valget av et større revisjonsselskap. Bekjentskap ble også trukket frem som en faktor av betydning, da flere informanter påpekte at det var en fordel at revisor hadde kjennskap til selskapet fra før. Dette var også en avgjørende årsak bak bytte av revisor, og halvparten av selskapene hadde fulgt med revisor fra et lite revisjonsselskap til et større revisjonsselskap i ønsket om å opprettholde en langvarig relasjon til revisor. Andre årsaker var mangel på kapasitet hos tidligere revisor, urimelig prisøkning, og misnøye med kvaliteten av revisjonen. Gjennomførte intervjuer avdekket at pris generelt er av liten betydning når revisor skal velges. Samtlige informanter uttalte imidlertid at størrelsen på revisjonshonoraret hadde en innvirkning deres forventninger, og at en høyere pris ga høyere forventninger til revisors arbeid. Dersom revisjonskundene følte at deres forventninger ikke ble møtt, kunne en pris som ikke kunne rettferdiggjøres være en utløsende årsak til at selskapet ønsket å skifte revisor. Gjennomførte intervjuer avdekket også at samtlige informanter sammenlignet pris og kundeopplevelse hos tidligere revisor når de skulle vurdere hvorvidt prisen hos nåværende revisor kunne forsvares.

Studien konkluderer med at pris isolert sett er en faktor som har liten betydning for selskapenes valg av revisor, så lenge den oppfattes som rimelig og rettferdig. Vi fant at noen av selskapene valgte å gå for et større revisjonsselskap fordi de ønsket å utnytte selskapets forbedringspotensialer, samt få tilgang til et større spekter av kompetanse. Andre MKS endte kun opp hos de større revisjonsselskapene grunnet lojalitet og et ønske om å opprettholde en langvarig relasjon til daværende revisor.

Internasjonalisering og internasjonale trender

Kunnskapsdepartementet (2009) definerer internasjonalisering på følgende måte:

«Internasjonalisering er utveksling av ideer, kunnskap, varer og tjenester mellom nasjoner over etablerte landegrensener og har følgelig enkeltlandet som ståsted og perspektiv. Innenfor utdanning vil internasjonalisering være prosessen med å integrere en internasjonal, interkulturell og global dimensjon i mål, organisasjon og handling.»

Globalisering

Globalisering og internasjonalisering blir gjerne brukt om hverandre, og det er gjerne uklart hva som er forskjellen. Knight og de Wit (1997, s. 6) påpeker imidlertid at globalisering kan defineres som «flyten av teknologi, økonomi, kunnskap, mennesker, verdier, og ideer over landegrensener», mens internasjonalisering er knyttet til hvordan et land reagerer på virkningen av globaliseringsprosessen (De Wit, 1998).

Internasjonalisering av utdanning

«Innenfor utdanning vil internasjonalisering være prosessen med å integrere en internasjonal, interkulturell og global dimensjon i mål, organisasjon og handling.»

(Kunnskapsdepartementet, 2009). Kunnskapsdepartementet (2009) påpeker videre at i en globalisert verden er Norge avhengig av mennesker med kunnskap om og erfaring med andre kulturer, og at utdanningen på denne måten er viktig for å forberede enkeltindividet på hva som venter i fremtiden. Internasjonalisering er et konsept som UiA har inkludert som en dimensjon i skolens strategi og visjon, og som de anser som en viktig del av utdanningsprogrammet (UiA, 2020).

Internasjonalisering og revisjon

«Vår bransje blir stadig mer internasjonal og det samme gjelder våre kunder – også de mindre. Dette gjør at hele profesjonen i stadig større grad blir en del av internasjonal handel og samspill» (Rafen, 2016). Alle de fem store revisjonsselskapene er internasjonale aktører, og de norske kontorene blir følelig påvirket av beslutninger som tas utenfor Norge. Også EU-bestemmelser påvirker revisjonen i Norge, da disse skal innarbeides i norsk lov (Rafen, 2016). Ifølge Strøm (2006) blir stadig flere beslutninger som har betydning for den norske revisjonsbransjen tatt på et internasjonalt plan. Revisjonen må også utføres i henhold til de

internasjonale revisjonsstandardene (ISAene), som setter rammene for utførelse av revisjonen. Jensen (2021) påpeker at revisjon er en av svært få bransjer som globalt har utviklet et felles sett av rammer for utøvelse og kvalitetsstandarder, og at dette er en stor styrke for revisjonsproduktet. Allment aksepterte standarder skaper også tillit over landegrenser (Jensen, 2021).

Hvordan vår masteravhandling kan knyttes til konseptet «internasjonalisering»

Vi har gjennom vårt masterløp ved UiA hatt en rekke fag som kan knyttes opp til konseptet internasjonalisering. Flere av fagene vi har hatt i løpet av bacheloren og masteren har blitt undervist i på engelsk, og følgelig har vi hatt lite særnorsk pensum utover der det har vært nødvendig. Vi har lært om hvordan ting fungerer både i Norge og i utlandet, og hvilke forskjeller som eksisterer i praksis. Dette har bidratt til at vi som studenter har fått et bredere perspektiv, samt at våre engelskkunnskaper har blitt styrket. Følgelig gjør dette at vi vil ha økt forståelse for andre kulturer, samt gjort at vi har lettere for å kommunisere med mennesker bosatt utenfor Norges landegrenser. Dette er verdifullt å ta med seg inn i den fremtiden som venter oss, og vil gjøre oss mer rustet for arbeidslivet.

Vi har valgt revisjon som vårt forskningsområde. Revisjon er et internasjonalt yrke som utøves i hele verden, og alle revisjonspliktige selskaper plikter å velge en revisor. Ved utarbeidelse av studiens problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål er det blitt tatt utgangspunkt i vårt teoretiske rammeverk. Dette består i all hovedsak av internasjonale teorier og internasjonal forskning på området. Også spørsmålene i studiens intervjuguide er utviklet med utgangspunkt i det teoretiske rammeverket. På denne måten kan man si at internasjonale trender og teorier vært med på å forme hvilke spørsmål som er blitt stilt, og har følgelig hatt betydning for hvilke funn som er blitt gjort i studien.

Vårt utvalg av selskaper er blitt gjort med utgangspunkt i den nye internasjonale revisjonsstandard for mindre komplekse selskaper som fortsatt er til høring. Her har vi benyttet definisjoner og kriterier fra standardens veiledningsguide til å vurdere hvorvidt selskapene tilfredsstillende IAASB sin beskrivelse av et «mindre komplekst selskap», og følgelig kunne inkluderes i utvalget. Studiens utvalg består av kun helnorske selskaper, og våre empiriske funn forteller dermed ikke nødvendigvis mye om hvilke valg og avveininger et mindre kompleks selskap lokalisert i et annet land hadde foretatt seg.

Som nevnt over består vårt utvalg av selskaper som i henhold til det nye initiativet kan anses som «mindre komplekse». Standardens veiledningsguide setter ingen klare retningslinjer for hvem standarden gjelder for, og omtaler hovedsakelig begrensningene knyttet til bruken av den og fokuserer i all hovedsak på hvem som *ikke* kan benytte seg av den. Ifølge kriteriene som listes opp er selskapene som kan benytte seg av standarden relativt enkle selskaper som består av enkle transaksjoner sammenlignet med mer komplekse selskaper (IAASB, 2021). Globalisering gjør at selskapene blir mer kompliserte og mer utfordrende å revidere, og kan følgelig begrense bruken av den nye standarden og konseptet med revisjon av mindre komplekse selskaper da selskapet og selskapets transaksjoner kan bli for kompliserte.

En globalisert verden gjør også at selskapene ikke lengre bare konkurrerer på nasjonal basis, men på et internasjonalt plan. Dette kan være utfordrende for mindre komplekse selskaper som gjerne tilbyr et begrenset antall tjenester. De «fem store» revisjonsselskapene er internasjonale aktører som dermed kan ta større utnytte av fordelene med globaliseringen. Kunnskap og informasjon som disse revisjonsselskapene opparbeider seg i andre land flyter dermed lettere over landegrensene og bidrar til økt kunnskap i de norske revisjonsselskapene. På denne måten kan de store revisjonsselskapene tilegne seg mye nyttig kompetanse og kunnskap på en rekke områder, uten at de trenger å bruke mye penger og tid på dette selv.

Vi fant gjennom våre analyser at pris generelt var av liten direkte betydning for selskapenes valg av revisor. Strengere og mer avanserte revisjonsstandarder vil imidlertid føre til økte kostnader for revisjonsselskapene som gjerne vil gjenspeiles i form av høyere revisjonshonorarer (Geo & Zhang, 2019). På samme måte vil forenklede revisjonsstandarder gjøre revisors arbeid lettere (Asklund, 2021; Revisorforeningen, u.å), som igjen vil resultere i lavere honorarer. Beslutninger knyttet til revisjonsstandardenes innhold og kompleksitet tas av internasjonale standardsettere, og er følgelig ikke noe selskapene selv kan påvirke. Dersom disse skulle blitt mer eller mindre kompliserte vil dette følgelig påvirke prisen, noe som potensielt kan føre til en endring i selskapenes holdning til honorarets betydning for valg av revisor.

Selskapene hadde en felles oppfatning av at de større revisjonsselskapene generelt tar en høyere pris enn de mindre aktørene. Dersom prisen skulle økt kraftig er det rimelig å anta at selskapene hadde hatt høyere terskel for å velge de større revisjonsselskapene, som allerede koster mer. På samme måte kan et lavere prisnivå føre til lavere terskel for å velge et av de

større revisjonsselskapene. Konklusjonen til denne problemstillingen vil dermed kunne se annerledes ut i fremtiden. Særlig dersom det nye europeiske initiativet faktisk lever opp til sin hensikt, og sørger for en enklere og mer kostnadseffektiv revisjonen av denne typen selskap.

Oppsummering og konklusjon

Internasjonalisering og globalisering er fenomener som har stor innvirkning på revisjonsbransjen og profesjonen. De internasjonale standardene som setter rammen for revisjonen i Norge besluttes av standardsettere som befinner seg utenfor landets grenser. Globalisering påvirker revisjonskundene og gjør at selskapet og selskapets transaksjoner blir mer komplekse og mer krevende å revidere. Selskapene må nå konkurrere mot aktører over hele verden, og har også internasjonale kunder i sin portefølje. Vår masteravhandling kan i høy grad relateres til konseptet internasjonalisering, og en rekke av de komponenten som vår oppgave består av har blitt påvirket av internasjonale faktorer. Mest sentralt er det at vårt teoretiske rammeverk i all hovedsak bygger på internasjonale teorier og forskning, som videre har hatt betydning for utarbeidelse av oppgavens problemstilling og intervjuguide. Dette har følgelig hatt en innvirkning på hvilke funn som er blitt gjort i oppgaven, og dermed også studiens konklusjon.

Referanser

- Asklund, A. (2021). Internasjonal standard for revisjon av SMB på høring. *Revisjon og regnskap*, 2021(6), 9-10.
- De Wit, H. (1998). *International Conference on Learning and Information Technology*. Innlegg presentert ved EAIE Conference, Stockholm.
- Gao, P. & Zhang, G. (2019). Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality. *The Accounting Review*, 94(6), 201–225.
- IAASB. (2021). *Proposed Supplemental Guidance for the Authority of the Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities*.
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-Supplemental-Guidance-Authority.pdf>
- Jensen, L. A. (2021). Hva gjør revisjonsbransjen unik? *Revisjon og regnskap*, 2021(7).
<https://www.revregn.no/journal/2021/7/m-05>
- Knight, J. & de Wit, H. (1997). Internationalization of higher education in Asia Pacific countries. *European Association for International Education*, 8.

Kunnskapsdepartementet (2009). *Internasjonalisering av utdanning* (Meld. St. 14 (2008-2009)).

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-14-2008-2009-/id545749/?ch=1>

Rafen, N. (2016). Internasjonal påvirkning. *Revisjon og regnskap*, 2016(2).

<https://www.revregn.no/journal/2016/2/revisjon-2-2016-5/?status=%7B%22StatusCode%22:403,%22StatusText%22:%22Bruker%20ikke%20innlogget%20i%20CMS%22%7D>

Revisorforeningen. (u.å). Ny revisjonsstandard for SMB markedet.

<https://revisorforeningen.no/fag/lce/>

Strøm, H. (2006). En internasjonal bransje. *Revisjon og regnskap*, 2006(4).

https://www.revregn.no/journal/2006/4/revisjon-04-06-2/En_internasjonal_bransje

UiA. (2020). Impact assessment 2019 (Rapport).

<https://www.uia.no/om-uia/fakultet/handelshoeyskolen-ved-uia/visjon-og-strategi>