

Relasjon mellom revisor og klient ved skifte av revisjonsselskap

Har relasjon mellom revisor og klient betydning for skifte av revisjonsselskap?

TUVA HORNSTUEN BEKKEN &
LIV GYRO TAKSDAL BJØRNARÅ

VEILEDER

Professor Trond Randøy

BIVEILEDER

Førstemanuensis Tine Degerstrøm Stenvold

Universitetet i Agder, 2019

Handelshøyskolen ved UiA

Institutt for økonomi

Master

Forord

Masteroppgaven er skrevet gjennom våren 2019 og markerer avslutningen av vår femårige siviløkonomutdanning. De to siste årene har vi studert sammen på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder i form av en mastergrad i regnskap og revisjon med spesialisering innenfor økonomisk styring. Masteroppgaven er en del av den obligatoriske utdanningsplanen med 30 studiepoeng. Gjennom utdannelsen har vi tilegnet oss variert kompetanse som har gitt en solid plattform for arbeidslivet og videre i karrieren.

Oppgaven er skrevet innen fagfeltet revisjon, hvor vi med utgangspunkt i gjeldende- og kommende reguleringer samt aktuell forskning ser på samspeillet mellom revisor og klient. Arbeidet med oppgaven har vært en lærerik og krevende prosess. Det har lært oss å gjennomføre en undersøkelse, og gitt dypere innsikt i utfordringer revisjonsbransjen står overfor. Oppgaven gir innblikk i en annerledes vinkling på yrket som vi ønsker å ta med oss til våre fremtidige arbeidsgivere.

Vi ønsker først og fremst å takke Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder, eneste institusjon i Norge, som har gitt oss muligheten til å gjennomføre det unike masterprogrammet “Regnskap og revisjon - siviløkonom”. Vi ønsker å takke vår veileder, Trond Randøy, for konstruktive og raske tilbakemeldinger. I tillegg ønsker vi å rette en takk til vår biveileder Tine Degerstrøm Stenvold, fra Handelshøyskolen ved UiT Norges arktiske universitet, for å være vår kvalitetssikrer på den faglige delen. Vi ønsker å takke revisorene vi var i kontakt med innledningsvis for å hjelpe oss med å bestemme vinklingen av oppgaven. Sist, men ikke minst, ønsker vi å takke alle som har tatt seg tid til å delta på undersøkelsen vår. Uten dere ville ikke studien vært mulig å gjennomføre.

Kristiansand, 1. juni 2019.

Tuva Hornstuen Bekken
Liv Gyro Taksdal Bjørnarå

Sammendrag

Den største utfordringen for revisjonsselskap verden over, inkludert i Norge, er å tiltrekke nye og beholde eksisterende klienter. Vi mener det er gode grunner for å si at relasjon mellom revisor og klient står sentralt ved en slik utfordring. På bakgrunn av forslag til nye lovreguleringer om revisors uavhengighet forsøker oppgaven å besvare problemstillingen: *Har relasjon mellom revisor og klient betydning for skifte av revisjonsselskap?*

Studiens teoretiske rammeverk består av dagens reguleringer, forslaget til ny revisorlov, tidligere forskning samt annen relevant teori vedrørende revisjon.

For å besvare problemstillingen benyttes spørreskjema med overvekt av åpne spørsmål. Det ble ringt 100 selskap som skiftet revisjonsselskap i 2018 og 100 selskap som ikke skiftet. Svarprosenten er på henholdsvis 55% og 58%.

Undersøkelsen konkluderer med at relasjon mellom revisor og klient har betydning for skifte av revisjonsselskap. Til tross for at klienter ikke oppgir relasjon som viktigste årsaker til skifte, viser analysene signifikant lavere relasjon blant selskapene som skiftet og økt tilbøyelighet til å skifte når relasjonen reduseres. Det kan tyde på relasjon mellom revisor og klient som underliggende årsak til skifte av revisjonsselskap. Imidlertid viser undersøkelsen at dersom det er engasjert et av de fem store revisjonsselskapene øker tilbøyeligheten til å skifte revisjonsselskap signifikant.

Innholdsfortegnelse

Forord	I
Sammendrag	II
Tabelloversikt	VI
Figuroversikt	VI
Vedleggoversikt	VI
1. Innledning.....	1
1.1 Problemstilling	2
1.2 Gjennomføring	2
1.3 Oppgavens interesser.....	3
1.4 Disposisjon	4
2. Relevans	5
2.1 IFAC og DnR	5
2.2 Utviklingen av skifte av revisjonsselskap	7
2.3 EPSI Rating og Norstat	9
2.3.1 Kundetilfredshet koblet mot tjenesteområde.....	10
2.4 NOU 2017:15	11
2.4.1 Forslag til nye uavhengighetsregler	11
2.4.2 Innføring av pliktig firmarotasjon	13
3. Teori	14
3.1 Prinsipal-agent teorien.....	14
3.2 Revisjonsplikt.....	16
3.2.1 Unntak fra revisjonsplikt.....	16
3.3 Skifte av revisjonsselskap	18
3.3.1 Klientens oppsigelse av revisor	19
3.3.2 Revisors fratreden	20
3.3.3 Melding til Foretaksregisteret	22
3.4 Tidligere forskning og hypoteser	22
3.4.1 Relasjon mellom revisor og klient som årsak til skifte av revisjonsselskap	22
3.4.2 Størrelse på klientselskap som årsak til skifte av revisjonsselskap.....	24
3.4.3 Størrelse på revisjonsselskap som årsak til skifte av revisjonsselskap	25
3.4.4 Varighet som årsak til skifte av revisjonsselskap.....	26
3.4.5 Interaksjonseffekt	27

3.5 Relasjon mellom revisor og klient	28
3.5.1 Revisorloven med forskrift.....	28
3.5.2 DnRs regler om etikk	28
3.5.3 Den uavhengige revisor.....	29
3.5.4 Definisjon av relasjon mellom revisor og klient	30
4. Metode.....	31
4.1 Utvikling av problemstilling	31
4.1.1 Variabler.....	32
4.2 Valg av undersøkelsesdesign	33
4.2.1 Intensivt eller ekstensivt.....	33
4.2.2 Eksplorativt, deskriptivt eller kausalt.....	33
4.3 Kvalitativ- eller kvantitativ data.....	34
4.4 Innsamlingsprosess.....	35
4.4.1 Utforming av spørreskjema	35
4.4.2 Utforming av spørsmål.....	37
4.4.3 Valg av kontaktform.....	38
4.4.4 Pretest	39
4.5 Utvalg av respondenter.....	39
4.5.1 Teoretisk populasjon	40
4.5.2 Faktisk populasjon og teoretisk utvalg.....	41
4.5.3 Faktisk utvalg	43
4.6 Analyse av innhentet data	44
4.6.1 Kategorisering og koding	44
4.6.2 Univariat analyse.....	44
4.6.3 Bivariat analyse	45
4.6.4 T-test.....	45
4.6.5 Regresjonsanalyse	46
4.7 Vurdering av funn og konklusjoner	47
4.7.1 Validitet.....	47
4.7.2 Reliabilitet	48
4.7.3 Oppsummering	48
4.8 Tolking og drøfting av resultater.....	49
4.8.1 Substansiell drøfting.....	49

5. Data	50
5.1 Rensing av data	50
5.2 Kategorisering og koding av data.....	50
5.2.1 Koding av spørreskjema.....	51
5.2.2 Avhengig variabel	52
5.2.3 Uavhengig variabel	52
5.2.4 Kontrollvariabler	52
5.2.5 Interaksjonsvariabel	53
5.3 Avviksanalyse	54
5.4 Deskriptiv statistikk.....	55
6. Analyser og resultater.....	57
6.1 Årsak til skifte av revisjonsselskap	57
6.2 Betydning av relasjon mellom revisor og klient som årsak til skifte	58
6.2.1 Independent samples t-test	58
6.2.2 Logistisk regresjonsanalyse.....	59
6.2.3 Interaksjon	62
7. Drøfting	63
7.1 Uavhengig variabel	63
7.1.1 Relasjon mellom revisor og klient som årsak til skifte	63
7.1.2 Dårlig relasjon mellom revisor og klient fører til skifte av revisjonsselskap.....	66
7.2 Kontrollvariabler	68
7.2.1 Varighet på revisjonsforhold	68
7.2.2 Størrelse på klientselskap	69
7.2.3 Størrelse på revisjonsselskap.....	69
7.3 Interaksjonsvariabel	70
8. Avslutning	71
8.1 Konklusjon	71
8.2 Svakheter og forslag til videre forskning	72
Referanseliste	74
Vedlegg	78

Tabelloversikt

Tabell 1: "Kundetilfredshet"	9
Tabell 2: Fordeling av respondenter	50
Tabell 3: Avviksanalyse	54
Tabell 4: Størrelse på klientselskap	56
Tabell 5: Størrelse på revisjonsselskap	56
Tabell 6: Rangert relasjon mellom revisor og klient	56
Tabell 7: Viktigste og nest viktigste årsak til skiftet	57
Tabell 8: Gjennomsnittlig rangert relasjon mellom revisor og klient	58
Tabell 9: Independent samples t-test	58
Tabell 10: Kontroll for multikollinearitet	59
Tabell 11: Logistisk regresjonsanalyse	60
Tabell 12: Kontroll for multikollinearitet - interaksjonsvariabel	62

Figuroversikt

Figur 1: "Hva er den største utfordringen for ditt firma?"	5
Figur 2: "Viktigste driver for lønnsomhet"	6
Figur 3: Andel kunngjøringer - endring av revisor 2009-2018	7
Figur 4: Kvalitativ og kvantitativ metode	35
Figur 5: Opprinnelig- og transformert varighet	55

Vedleggoversikt

Vedlegg 1: Refleksjonsnotat - Tuva Hornstuen Bekken	78
Vedlegg 2: Refleksjonsnotat - Liv Gyro Taksdal Bjørnarå	83
Vedlegg 3: Andel kunngjøringer - endring av revisor siste ti år	87
Vedlegg 4: Spørreskjema - "skiftet"	88
Vedlegg 5: Spørreskjema - "ikke skiftet"	89
Vedlegg 6: Kunngjøring - fratrudd	90
Vedlegg 7: Kunngjøring - utgår	91
Vedlegg 8: Kunngjøring - reelle skifter	92
Vedlegg 9: Kategorisering av årsaken(e) til skifte av revisjonsselskap	93

1. Innledning

Det nærmer seg innføring av ny lov om revisjon- og revisorer (heretter revisorloven) med ventet ikrafttredelse tidligst fra 2020 (Knudsen, 2018). Som en del av det forberedende lovarbeidet har revisor- og regnskapsførerlovutvalget lagt frem sin utredning om forslag til ny revisorlov i NOU 2017:15. En viktig endring i den nye loven er uavhengighetsreglene. Det forventes innføring av regler i tråd med EU-direktivet uten særnorske tillegg (NOU 2017:15, s. 102). Det vil bety en vesentlig endring av dagens uavhengighetsregler. En annen viktig endring i den nye loven er innføring av pliktig rotasjon av revisjonsselskap for klientselskap av allmenn interesse (NOU 2017:15, s. 244). Begge de nevnte lovendringene danner grunnlag for oppgaven vår. Hvorvidt revisor er uavhengig knyttes til relasjon mellom revisor og klient. Samtidig er hensikten med pliktig firmarotasjon økt revisjonskvalitet ved å styrke revisors uavhengighet. Følgelig er relasjon mellom revisor og klient fenomenet vi ønsker å se virkningen av, og dermed oppgavens uavhengige variabel.

Videre har vi valgt å se hvorvidt relasjon mellom revisor og klient har betydning ved skifte av revisjonsselskap. Bakgrunnen for at vi fattet interesse for skifte av revisjonsselskap, er en undersøkelse utført av Den norske Revisorforening (heretter DnR) i 2014 blant små- og mellomstore revisjonsselskap. Undersøkelsen bygger på en internasjonal studie utført av International Federation of Accountants (heretter IFAC). I undersøkelsen fremkommer det at revisjonsselskapene ser på det å tiltrekke nye kunder, samt å beholde eksisterende kunder som den største utfordringen både i Norge og resten av verden. Samtidig er tilgang til nye kunder blant de viktigste driverne for lønnsomhet (Bråthen, 2014, s. 13). Vi ønsker derfor å se hvilken betydning relasjon mellom revisor og klient har som årsak til skifte av revisjonsselskap sammenlignet med andre kontrollvariabler.

1.1 Problemstilling

Basert på at forslaget til ny revisorlov inkluderer endringer knyttet til revisors uavhengighet, samt at den største utfordringen for revisjonsselskap er å tiltrekke nye og beholde eksisterende kunder, mener vi relasjon mellom revisor og klient og skifte av revisjonsselskap er en interessant kombinasjon å undersøke.

På bakgrunn av det er problemstillingen for oppgaven: *Har relasjon mellom revisor og klient betydning for skifte av revisjonsselskap?*

Undersøkelsen begrenses til norske aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018. Problemstillingen vil bli besvart fra et klientperspektiv basert på klientens underbevissthet. Revisors taushetsplikt begrenser deres adgang til å uttale seg om relasjon til klienter. Klientselskap er i utgangspunktet ikke underlagt tilsvarende begrensninger og er samtidig beslutningstaker ved valg av revisjonsselskap.

1.2 Gjennomføring

For å besvare problemstillingen, tar vi i bruk en kvantitativ undersøkelse med innspill av kvalitative elementer. Vi ønsker å se på eventuelle forskjeller mellom aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018, og aksjeselskap som ikke skiftet det siste året. Selskapene som skiftet revisjonsselskap blir klassifisert som “skiftet”, og selskapene som ikke skiftet klassifiseres som “ikke skiftet”. Det vil si at den avhengige variabelen, skifte av revisjonsselskap, er en dikotom variabel som varierer med skiftet/ikke skiftet.

For å måle i hvilken grad relasjon mellom revisor og klient påvirker hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap utfører vi en spørreundersøkelse. Med et underliggende ønske om å ikke lede respondentene, benyttes spørreskjema med overvekt av åpne spørsmål. I tillegg ønsker vi ikke å rette respondentenes oppmerksomhet mot relasjon. Derfor informerer vi innledningsvis utelukkende om at vi forsker på skifte av revisjonsselskap. Bakgrunnen er at vi ønsker å se hvordan respondentene upåvirket trekker frem relasjon til revisor som forklaringsvariabel. Det mener vi gir høyere grad av virkelighetsnære svar.

Spørreundersøkelsen besvares av to tilfeldige utvalg som representerer skiftet/ikke skiftet, hentet fra Brønnøysundregistrene. Utgangspunktet for “skiftet” er kunngjøringene vedrørende endring av revisor i tidsrommet 01.01.2018-31.12.2018 i Foretaksregisteret. Ved skifte av revisjonsselskap er det pliktig å sende melding til Foretaksregisteret (Foretaksregisterloven, 1985, §4-1; Revisorloven, 1999, §§2-1 og 7-1). Samtlige skifter av revisjonsselskap vi er interessert i vil derfor være inkludert i kunngjøringene. Utgangspunktet for “ikke skiftet” er registrerte aksjeselskap i Norge, hentet fra Enhetsregisteret. Aksjeselskap skal registreres i Enhetsregisteret, og listen inkluderer derfor alle selskap vi er interessert i til utvalget “ikke skiftet” (Enhetsregisterloven, 1994, §§2 og 4; Foretaksregisterloven, 1985, §2-1).

Datakildene er ikke bygget opp med hensikt å gi ut informasjonen vi trenger. Kunngjøringene består ikke kun av reelle skifter av revisjonsselskap, og Enhetsregisteret inneholder ikke utelukkende aksjeselskap med revisor, og som ikke skiftet det siste året. Derfor kreves en bearbeidelsesprosess for utvalgene. Først filtreres utvalgene før det suppleres med flere selskap fra samme tilfeldige utvalg. Endelig står vi igjen med to utvalg på 100 “skiftet” og 100 “ikke skiftet”.

Undersøkelsen gjennomføres ved å utføre telefonintervju av begge utvalgene. Deretter sammenlignes skiftet/ikke skiftet for å se eventuelle ulikheter i svarene.

1.3 Oppgavens interesser

Oppgaven vil være interessant for flere parter i revisjonsbransjen. For det første er oppgaven nyttig for revisjonsselskap. Vi ønsker å bidra med å redusere revisjonsselskapenes utfordring med å tiltrekke nye- og beholde eksisterende klienter ved å belyse betydningen av relasjon fra klientens perspektiv. Samtidig kan det veilede revisjonsselskapene i å skaffe nye klienter ved at betydningen av relasjon ved valg av selskap avklares.

For det andre bør oppgaven være nyttig for regnskapsbrukere. Revisors uavhengighet, herunder relasjon mellom revisor og klient, står sentralt for å kunne stole på den gitte informasjonen. Brukere gjøres oppmerksom på i hvor stor grad reviderte selskap vektlegger relasjon til revisor. Hvorvidt relasjonen har betydning for klientselskap kan gi nyttig innsikt til brukere.

For det tredje vil enkelte klientselskap anse oppgaven som interessant. De vil få innsyn i hvor stor grad andre selskap vektlegger- og verdsetter relasjon til revisor. Interessen ble bekreftet ved datainnhenting da respondenter ønsket å få tilsendt oppgaven ved ferdigstillelse.

Avslutningsvis er temaet spesielt nyttig for oss som skal jobbe i revisjonsbransjen etter fullførte studier. Oppgaven gir innblikk i hva vi bør vektlegge, og eventuelt hensynta, ved klientkontakt.

1.4 Disposisjon

Oppgavens oppbygging dannes av flere kapitler og underkapitler. Første kapittel består av innledning, herunder gjennomgang av studiens prosess. Neste kapittel gir innsikt i bakgrunnsinformasjon vedrørende temaet. Kapittel tre presenterer innledningsvis grunnleggende teori som gir en innføring i revisors rolle. Videre fremlegges teori vedrørende variabelen “skifte av revisjonsselskap” inkludert tidligere forskning og våre hypoteser. Avslutningsvis presenteres aktuell teori vedrørende “relasjon mellom revisor og klient”. Etterfølgende kapittel handler om metode. I kapittelet beskrives og forklares de ulike metodiske valgene som er tatt for å besvare problemstillingen. Kapittel fem beskriver dataen som er samlet inn. Analyser av datamaterialet blir gjort i kapittel seks. I sistnevnte kapittel blir samtidig hypotesene bekreftet eller forkastet. Kapittel syv binder funnene opp mot teori. Videre presenteres oppgavens konklusjon, samtidig som vi påpeker svakheter, samt legger frem forslag til videre forskning i kapittel åtte. Avslutningsvis fremlegges referanselisten etterfulgt av vedlegg.

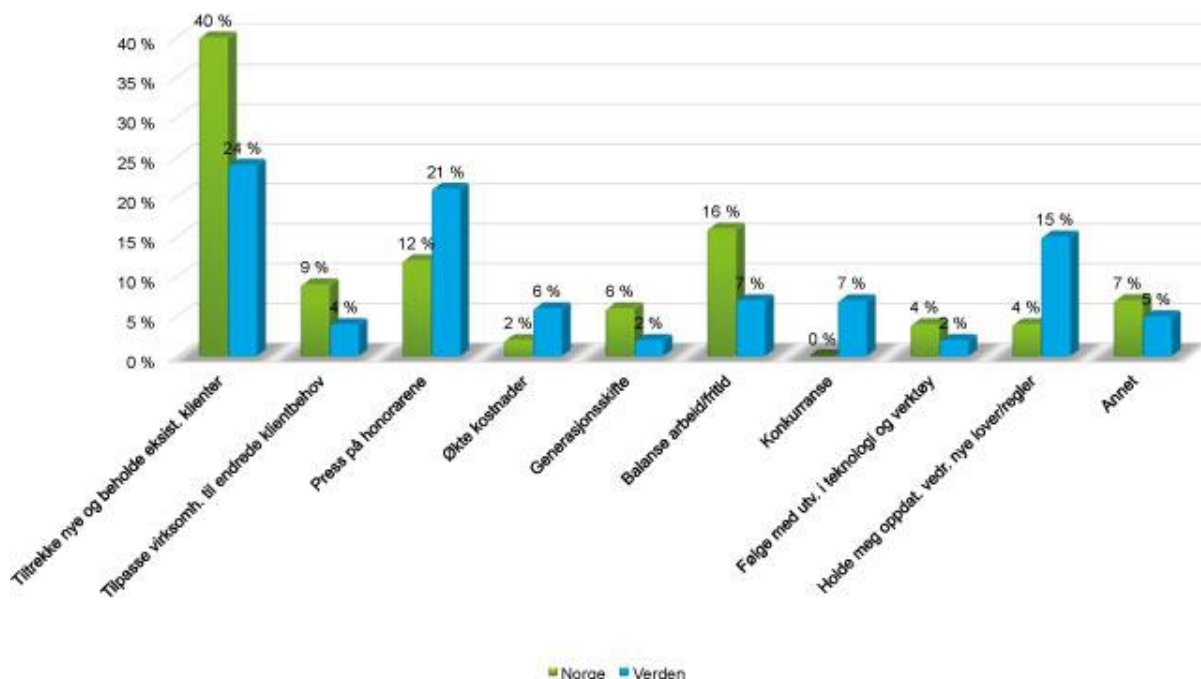
2. Relevans

Kapittelet inneholder bakgrunnsinformasjon om hvorfor vi mener det er aktuelt å se nærmere på relasjon mellom revisor og klient ved skifte av revisjonsselskap. To undersøkelser, utført av henholdsvis IFAC og DnR i 2014 og EPSI Rating og Norstat i 2018, presenteres. En oversikt over utviklingen av skifte av revisjonsselskap de siste ti årene med forklaringer legges frem. Avslutningsvis redegjøres for kommende lovendringer vedrørende revisors uavhengighet.

2.1 IFAC og DnR

Som medlemsorganisasjon av den internasjonale revisororganisasjonen IFAC, har DnR gjennomført en undersøkelse som bygger på en større global undersøkelse IFAC gjennomfører. I Norge ble undersøkelsen utført i mai 2014 blant oppdragsansvarlige revisorer i små- og mellomstore revisjonsselskap (Bråthen, 2014).

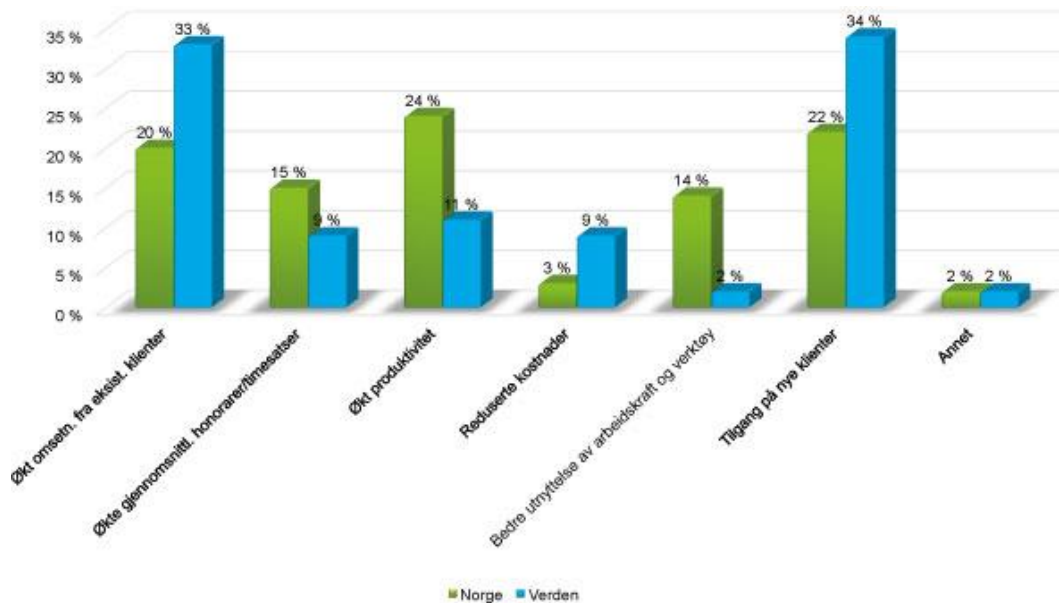
Et av spørsmålene, besvart av 560 oppdragsansvarlige revisorer i Norge, er hva de anser som den største utfordringen i eget revisjonsfirma (Bråthen, 2014). Nedenfor presenteres fordelingen av svarene fra de små- og mellomstore revisjonsfirmaene i Norge, sammenlignet med verden.



Figur 1: "Hva er den største utfordringen for ditt firma?", 2014, av Revisorforeningen. (<https://www.revregn.no/i/2014/5/rr05-2014-305>)

Den største utfordringen, nasjonalt og internasjonalt, er å tiltrekke nye og beholde eksisterende klienter. Det har en svarprosent på henholdsvis 40% og 24% (Bråthen, 2014). Skifte av revisjonsselskap står naturligvis sentralt ved en slik utfordring. I Norge skiller utfordringen seg vesentlig fra andre oppgitte årsaker. Basert på at det er den klart største utfordringen i Norge, i større grad enn verden, er det særlig interessant å gå nærmere inn på de norske skiftene.

Tilgang på nye klienter blir i undersøkelsen trukket frem som en av de viktigste driverne for lønnsomhet. I verden er det den viktigste driveren med 34%. I Norge er økt produktivitet rangert høyest med 24%, tett etterfulgt av tilgang på nye klienter med 22% (Bråthen, 2014). Tilgang på nye klienter vil være begrenset av etterspørsel av revisjonstjenester. Å tiltrekke nye klienter vil være aktuelt i flere situasjoner. Derfor kan det være nyttig for revisjonsselskap å se hva klientselskap vektlegger ved valg av nytt revisjonsselskap. Fordelingen av de viktigste driverne for lønnsomhet blir vist i figuren nedenfor.

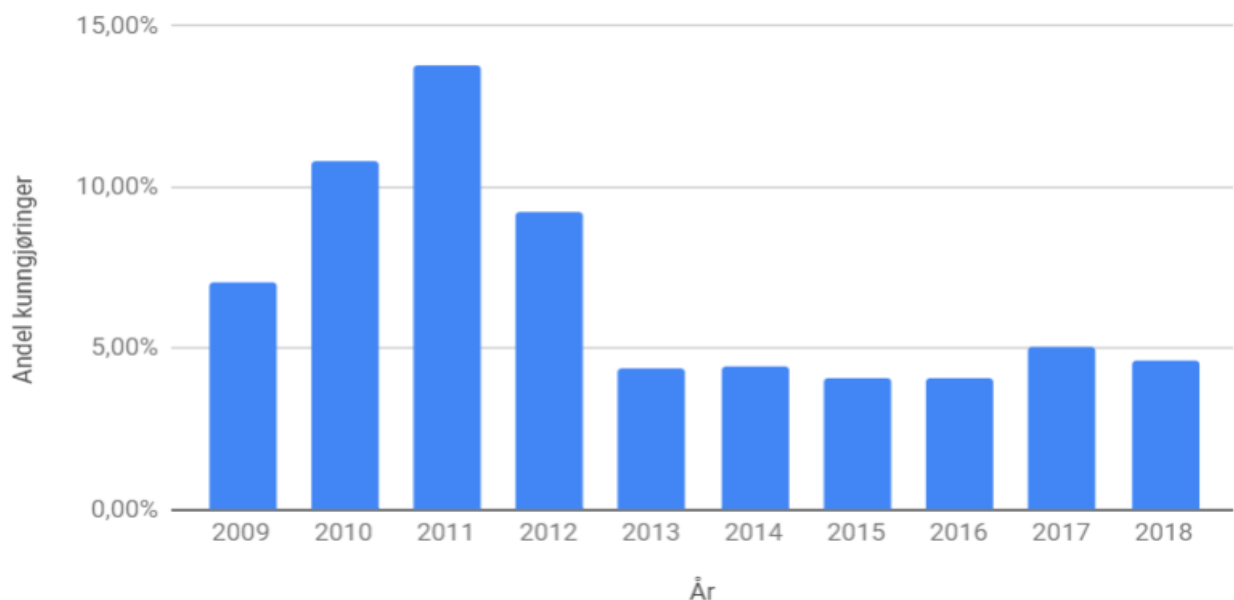


Figur 2: "Viktigste driver for lønnsomhet", 2014, av Revisorforeningen. (<https://www.revregn.no/i/2014/5/rr05-2014-305>)

Basert på undersøkelsen ser vi at å tiltrekke nye klienter, og beholde eksisterende, er den største utfordringen for revisjonsselskap i Norge. Samtidig oppgis at den nest viktigste driveren for lønnsomhet er tilgang på nye klienter. Det kan tyde på at innsikt i skifte av revisjonsselskap vil være nyttig for bransjen.

2.2 Utviklingen av skifte av revisjonsselskap

Nedenfor presenteres en figur bestående av alle kunngjøringer innsendt vedrørende endring av revisor de siste ti årene, totalt 343 722 endringer. Det inkluderer strukturelle endringer hos revisjonsselskap og endringsmeldinger som følge av at selskap benytter seg av fravalg av revisor, i tillegg til reelle skifter av revisjonsselskap. Kunngjøringene omhandler alle selskapsformer. Vår presentasjon inkluderer dermed alle selskapsformer da det krever en manuell gjennomgang av samtlige endringsmeldinger å sortere ut aksjeselskapene. Med det som utgangspunkt er kunngjøringene delt på antall registrerte selskap i perioden, uavhengig av selskapsform, for å gi et mest mulig rettviseende bilde. Figuren er ment å gi en indikasjon på utviklingen av skifte av revisjonsselskap i perioden 2009-2018.



*Figur 3: Andel kunngjøringer - endring av revisor 2009-2018
(Brønnøysundregistrene, 2019a; Statistisk sentralbyrå, 2019)*

Diagrammet viser at det var desidert størst andel kunngjøringer vedrørende endring av revisor i 2011. En naturlig forklaring er at muligheten for fravalg av revisjon for aksjeselskap trådte i kraft 1. mai samme år (Nærings- og fiskeridepartementet, 2016, s. 63). Den fortsatt høye andelen i 2012 skyldes sannsynlig et høyt antall selskap som benyttet seg av fravalg etter avslutningen av regnskapsåret 2011.

En høy andel kunngjøringer ser vi også i 2010. Det skyldes strukturelle endringer hos revisjonsselskapet BDO. 1. januar 2010 skiftet selskapet navn fra BDO Noraudit til BDO (Revisjon og regnskap, 2010, s. 8). Videre fremkommer det av kunngjøringene i Foretaksregisteret at selskapet endret organisasjonsnummer i midten av juli samme år. Begge handlingene utløste endringsmeldinger hos samtlige av BDO sine klienter.

Sammenlignet med de senere årene, ser vi at det i 2009 var høyere andel kunngjøringer vedrørende revisor. Det kan henge sammen med at finanskrisen i 2008 avslørte store feil i revisors tilsynsregulering, og førte dermed til endringer i bransjen (Stenvold, 2017, s. 105). De følgende regulatoriske endringene kan være årsaken til at en høyere andel klientselskap skiftet revisjonsselskap de etterfølgende årene i tillegg til ovennevnte årsaker.

I årene fra og med 2013 ser vi en stabilisering i utviklingen. Normaliseringen kom i form av en isolert sett høy nedgang i endringsmeldinger i 2013. I de påfølgende årene har det vært marginale økninger og nedganger med en netto økning i antall kunngjøringer vedrørende revisor. Samtidig har antall registrerte selskap økt årlig de siste ti årene. Det gir en indikasjon på at antall skifter av revisjonsselskap har stabilisert seg. Se vedlegg 3 for fullstendige tall. I oppgaven blir det foretatt analyser av et utvalg skifter av revisjonsselskap blant aksjeselskap for 2018.

2.3 EPSI Rating og Norstat

Det gjennomføres årlig undersøkelse som måler kundetilfredsheten med revisjons- og regnskapsbyråene i Norge. Undersøkelsen gjennomføres av EPSI Rating og datainnsamlingen utføres av Norstat. EPSI Rating er en leverandør av uavhengige kundetilfredshetsanalyser som ønsker å bidra bedrifter i å utvikle kunderelasjon gjennom kundeinnsikt (EPSI Rating, 2018; EPSI Rating, u.å.).

I undersøkelsen utført i 2018 er det gjennomført telefonintervju med totalt 700 bedrifter. Resultatene viser at kunder av små revisjonsselskap generelt er mer tilfreds enn kunder av de store revisjonsfirmaene. Gjennomsnittlig indeksverdi for alle revisjonsselskapene er 77,4. De “fem store” oppnår en gjennomsnittlig verdi på 74,8 sammenlignet med samlegruppen “øvrige” med gjennomsnittlig verdi på 80,1. Det viser at det er de små- og mellomstore revisjonsselskapene som samlet sett har den beste kundetilfredsheten. Selv om de store revisjonsselskapene ligger lavere, er de tett under 75 indekspoeng som tilsier en sterk relasjon mellom kunde og leverandør. Det indikerer, i henhold til EPSI Ratings resultatmåling, at ingen av revisjonsselskapene skal ha vanskeligheter med å motivere kundene til å bli (EPSI Rating, 2018). Til tross for det, er skifte av revisjonsselskap en realitet, og vi ønsker å se nærmere på hvilken rolle relasjonen til revisor har ved foretatte skifter. Indeksverdiene blir vist i tabellen nedenfor.

Tabell 1: “Kundetilfredshet”, 2018, av EPSI Rating.

(<http://www.epsi-norway.org/report/revisjon-og-regnskap-2018/>)

Kundetilfredshet			
Selskap	2017	2018	Endring '17 - '18
Øvrige*	80,4	80,1	-0,3
Snitt	77,1	77,4	0,3
Deloitte	74,5	76,4	1,9
BDO	74,9	75,2	0,3
EY	71,5	74,6	3,1
PwC	72,1	74,3	2,2
KPMG	75,5	73,3	-2,2

* Samlegruppen “Øvrige” inneholder svarene fra kunder av revisjonsselskaper som RSM, KomRev, Hedmark Revisjon, Revisorgruppen og mange flere. Indeksverdien for denne gruppen (80,1) utgjør et gjennomsnitt av alle intervjuene som er gjennomført med kunder av disse leverandørene.

2.3.1 Kundetilfredshet koblet mot tjenesteområde

Videre i studien kommer det frem at klientselskap er mer tilfreds med revisjonsselskapene enn regnskapsbyråene. Verdt å merke seg er at advokatene er rangert høyest på kundetilfredshet i bedriftsmarkedet (EPSI Rating, 2018). I tillegg fremkommer det i IFAC og DnRs undersøkelse at attestasjonstjenester, regnskapsføring, årsregnskap/ligningspapirer samt rådgivning og konsulenttjenester er blant tjenesteområdene som, målt i omsetning, vokser mest i Norge (Bråthen, 2014).

Observasjonene kan sees i sammenheng for å øke kundemassen, basert på at den største utfordringen til revisjonsselskapene er å tiltrekke nye klienter, og den nest største driveren for lønnsomhet er tilgang til nye klienter. Etersom kundetilfredsheten er lavere hos regnskapsbyråene, kan én mulighet være å tiltrekke kunder fra dem, i større grad enn det gjøres i dag. Samtidig, basert på at advokattjenester er området der klienter er mest tilfreds, er en ytterligere mulighet for å øke tilgangen på klienter å inngå samarbeid med advokatkontorer.

Det er verdt å merke seg at en del revisjonsselskap internt har egne regnskaps- og advokatavdelinger. Begrunnet i revisors uavhengighet, skal som hovedregel tjenesteområdene ikke tilbys samme klient (Revisorforskriften, 1999, §4-4; Revisorloven, 1999, §§4-5 og 4-7). Derfor vil det være en idé å gå eksternt til de andre leverandørene av tjenesteområdene for å tiltrekke nye klienter.

2.4 NOU 2017:15

I Norges offentlige utredning (NOU) 2017 nummer 15 presenterer revisor- og regnskapsførerlovutvalget forslag til ny revisorlov. “Reform av revisjonsmarkedet” vedtatt av den europeiske unionen (heretter EU) implementeres i den norske lovgivningen. Reglene vedtatt i EU forventes å bli innlemmet i det økonomiske samarbeidsområdet (heretter EØS) som krever endringer i det norske regelverket. I tillegg uttaler utvalget at det er nødvendig med en større og mer helhetlig gjennomgang av den norske lovgivningen utover det som kreves for gjennomføring av de forventede EØS-reglene (NOU 2017:15, s. 5 og 17). Det danner samlet behov for ny revisorlov.

Utvalget vurderer blant annet om det, i tillegg til å utrede regler som gjennomfører forventede EØS-regler, bør stilles andre krav til revisors uavhengighet for foretak som ikke er av allmenn interesse. Særnorske regler vurderes på nytt i henhold til den nye EU-reguleringen (NOU 2017:15, s. 18). Lovutvalget foreslår regler i tråd med EU-direktivet uten særnorske tillegg (NOU 2017:15, s. 102).

2.4.1 Forslag til nye uavhengighetsregler

Implementeringen innebærer en rekke endringer fra uavhengighetsreglene i dagens lovverk. Like uavhengighetsregler vil være samfunnsøkonomisk nyttig med tanke på revisjon av konsern med enheter i flere land og for revisjonsselskap som er en del av et internasjonalt nettverk. De nye uavhengighetsreglene bygger på den internasjonale “Code of Ethics for Professional Accountants” (Revisorforeningen, 2017, s. 8). Oppbyggingen av lovforslaget skiller seg vesentlig fra strukturen i dagens revisorlov. Selv om regler i tråd med EU-direktivet uten særnorske tillegg legges til grunn, foretas noen andre formuleringer for å gjøre reglene mer forståelig og tilgjengelig for brukerne (NOU 2017:15, s. 102).

I likhet med dagens lov er det overordnede kravet at revisor ikke kan revidere regnskap til foretak dersom det foreligger forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet.

I dagens lovgivning er “Den norske Revisorforenings regler om etikk” et viktig supplement til loven- og forskriftens regler om uavhengighet. Det er en oversettelse av “Code of Ethics for Professional Accountants” med omskrivninger for å tilpasse reglene til norsk lovgivning (DnR, 2008, s. 2). Trusler og forholdsregler for å sikre revisors uavhengighet står sentralt i etikkreglene og danner grunnlag for to paragrafer i det nye lovforslaget. Det foreslås å lovpålegge at revisor skal vurdere sin uavhengighet basert på spesifikke trusler, eventuelt gjennomføre tiltak som kan sikre uavhengigheten. Vurderingen skal skje før oppdragsaksept, og løpende dersom nye forhold blir kjent underveis (NOU 2017:15, s. 102-103).

Videre inneholder lovforslaget en rekke utfyllende regler om revisors uavhengighet. Det inkluderer at revisor, eller noen som deltar i- eller kan påvirke utfallet av revisjonen, ikke skal delta i beslutningstaking i det reviderte selskapet (NOU 2017:15, s. 103). Det er en konkretisering av dagens regler om rådgivningstjenester. Eiere, styremedlem og ledende ansatte i revisjonsforetaket skal ikke gripe inn i utførelsen av revisjonen på en måte som kan reise tvil om den oppdragsansvarlige revisorens uavhengighet og objektivitet (NOU 2017:15, s. 103). Sistnevnte er en lemping fra dagens lov der tilsvarende bestemmelse samtidig inkluderer inngripen som kan reise tvil om revisormedarbeiders uavhengighet og objektivitet (Revisorloven, 1999, §4-2).

Særskilte krav i lovforslaget regulerer krav til finansielle forbindelser til det reviderte foretaket, gaver, honorar og karenperiode for adgang til å tiltre ledende stillinger hos det reviderte selskapet. Kretsen av nærstående reduseres til å inkludere slektninger, ektefelle og samboer i samme husstand (NOU 2017:15, s. 103). Begrensningen av hvilke gaver revisor kan motta reguleres i dag av etikkreglene (DnR, 2008, s. 27). Forbud mot betinget honorar videreføres fra dagens lov, men bestemmelsen om at revisor skal påse at honoraret fra samme kilde ikke utgjør for stor del av samlede honorarer bortfaller (Revisorloven, 1999, §4-6). Det innføres forbud mot å tiltre i ledende stilling hos revidert selskap innen en periode på ett år fra revisjonsoppdraget er avsluttet (NOU 2017:15, s. 104). I dagens lov eksisterer forbudet ved reviderte selskap av allmenn interesse, da med en periode på to år (Revisorloven, 1999, §5a-5). Det videreføres.

2.4.2 Innføring av pliktig firmarotasjon

Pliktig firmarotasjon for foretak av allmenn interesse er et tiltak som ytterligere skal bidra til å sikre revisors uavhengighet. Styrket uavhengighet skal sikre at revisor opprettholder en mer kritisk holdning. Samtidig presiseres at det tar tid for ny revisor å opparbeide seg forståelse av virksomheter. En konsekvens er ekstra kostnader for det reviderte selskapet grunnet skifte av revisjonsselskap. Likevel påpekes det at pliktig firmarotasjon kan bidra til å øke tilliten til at revisors uavhengighet ikke trues gjennom at revisor opparbeider et for nært forhold til klientselskapet (NOU 2017:15, s. 244).

Det foreslås at foretak av allmenn interesse i utgangspunktet skal skifte revisjonsselskap hvert tiende år. Dersom det gjennomføres en anbudsprosess etter gjennomførte ti år, kan perioden forlenges til 20 år. Et annet unntak er der selskapene har to revisorer eller revisjonsselskaper som utarbeider felles revisjonsberetning. Da settes perioden til 24 år (NOU 2017:15, s. 244).

Det er med andre ord begrensninger av lange oppdragsperioder, og reglene er tilpasset store foretak. Fremleggelsen av rotasjonsreglene er ment som en illustrasjon på i hvilken grad revisors uavhengighet er forsøkt sikret, og er ikke videre betydningsfullt for hovedessensen i oppgaven. I våre utvalg har de fleste aksjeselskapene kortere perioder enn maks grensene.

3. Teori

Kapittelet beskriver innledningsvis grunnleggende teori bestående av prinsipal-agent teorien i et revisjonsperspektiv, samt en redegjørelse for revisjonsplikten i Norge herunder unntak fra revisjonsplikten. Videre fremlegges teori vedrørende variabelen “skifte av revisjonsselskap” inkludert tidligere forskning og våre hypoteser. Avslutningsvis presenteres aktuell teori vedrørende “relasjon mellom revisor og klient”. Vi vektlegger høy faglig kvalitet på teorien som benyttes i kapittelet. Kildene består i hovedsak av fagbøker som har vært pensum gjennom våre studier kombinert med tidligere forskning presentert i fagfellevurderte artikler.

3.1 Prinsipal-agent teorien

Behovet for revisor som uavhengig tredjepart kan forklares med prinsipal-agent teorien, første gang presentert av Jensen og Meckling i 1976. Det eksisterer et prinsipal-agent forhold når én eller flere personer engasjerer en annen person til å utføre oppgaver på deres vegne.

Prinsipalen er den som engasjerer, og agenten er den som blir engasjert, og er ansvarlig for beslutningstaking på prinsipalens vegne (Jensen & Meckling, 1976, s. 308).

I et forretningsforhold kan eiere av selskap anses som prinsipal, og ledelsen agent. Problemer oppstår når eierne og ledelsen ikke har samme målsettinger. Dersom begge parter ønsker å maksimere egen nytte, vil agenten sannsynligvis ikke opptre i prinsipalens beste interesse (Jensen & Meckling, 1976, s. 308-309). Agenten opplever ingen konsekvenser ved å ta risiko. I slike tilfeller oppstår moralsk risiko, mer kjent som “moral hazard”. I en studie utført av Klunger og Shields om moralsk risiko i forbindelse med revisorskifter, er “moral hazard” definert ved at agenten utnytter informasjonsasymmetri for å maksimere egen nytte på bekostning av prinsipalen (Klunger & Shields, 1991, s. 271). Det fører til interne kostnader i selskapet som følge av agentens handlinger på prinsipalens vegne. Agentkostnadene er resultat av interessekonflikter mellom eiere og ledelsen der den moralske risikoen er iboende i prinsipal-agent forholdet (Francis & Wilson, 1988, s. 665-666). På bakgrunn av det, oppstår et behov for en uavhengig tredjepart som forsøker å redusere prinsipal-agent problematikken og øke troverdigheten til regnskapet; revisor (Gulden, 2015, s. 31).

Iris Stuart presenterer hvordan relasjonen mellom revisor og klient kan beskrives med prinsipal-agent teorien i sin lærebok "Auditing and Assurance Services: An Applied Approach". Hun forklarer at revisor engasjeres for å redusere informasjonsasymmetrien mellom eierne og ledelsen som oppstår på bakgrunn av at eierne ikke er involvert i den daglige driften av selskapene. Sannsynligheten for riktig regnskapsrapportering øker når en revisor er engasjert. Eierne ønsker at ledelsens rapportering er uten misligheter og feil, samtidig som det er fordelaktig for utenforstående brukere. Deres interesser i selskapet beskyttes ved at informasjonen som er tilgjengelig for brukerne mer sannsynlig samsvarer med realiteten (Stuart, 2012, s. 2).

Watts og Zimmerman undersøkte viktigheten av den uavhengige revisor ved å se på historisk utvikling av revisjonsbruken i England og USA. Bakgrunnen for undersøkelsen var to ulike antakelser. Prinsipal-agent teorien tilsier at revisjon er en overvåkingsaktivitet for å redusere prinsipal-agent problematikken. Den andre antakelsen er at uavhengig revisjon oppstod som en konsekvens av myndighetenes lovpålagte reguleringer. I undersøkelsen fremkom det at da bruken av revisjon ble vanlig, var det fremdeles ikke lovpålagt. Det vil si at bruken av den uavhengige revisor i utgangspunktet ikke er resultat av lovpålagte reguleringer, men behov. Det er i overensstemmelse med eksistensen av prinsipal-agent problematikken og bruken av overvåking for å redusere agentkostnader (Watts & Zimmerman, 1983, s. 613-614 og 633).

Francis og Wilson forsket i 1988 på agentkostnaders mulige påvirkning på selskaps valg av revisjonsselskap. De hadde en forventning om at omfanget av agentkostnader påvirker størrelsen på revisjonsselskapet som blir valgt ved skifte av revisjonsselskap. De fant at agentkostnadene kun marginalt, men i større grad enn størrelsen på klientselskapet, påvirker valg av revisjonsselskap. Det ble derfor ikke funnet forklaring på høy etterspørsel etter store revisjonsselskap. Konklusjonen deres ble at prosessen knyttet til valg av revisjonsselskap ser ut til å være mer kompleks enn antatt i studien, og dermed hensyntatt i deres modell. De presiserer avslutningsvis at det tydelig er mer som spiller inn ved valg av revisjonsselskap (Francis & Wilson, 1988, s. 663 og 680).

3.2 Revisjonsplikt

Samtidig som revisor skal fungere som en uavhengig tredjepart for å redusere prinsipal-agent problematikken, er revisjonsplikten lovpålagt for å ivareta samfunnshensyn. Revisorloven §1-2 presenterer revisor som allmennhetens tillitsperson ved utførelse av revisjon (Revisorloven, 1999, §1-2). Ved gjennomført revisjon får regnskap kvalitetsstempel som indikerer at det er i overensstemmelse med lover og regler, og uten vesentlige feil. Hensikten med at regnskapet gir et rettvise bilde er for å ivareta regnskapsbrukernes interesser. Det innebærer blant annet at investorer kan stole på det finansielle markedet, långivere kan utstede lån til selskap og samfunnet kan ha tillit til at virksomheter overholder samfunnsansvar (Olsen, 2016). Når brukerne har tillit til regnskapet, oppnås samfunnsmessige gevinster som reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår (NOU 2017:15, s. 13).

Hvilke selskap som omfattes av revisjonsplikten reguleres av revisorloven §2-1.

Utgangspunktet er at regnskapspliktige skal ha revisor, når ikke annet er bestemt i lov (Revisorloven, 1999, §2-1). Hvilke selskap som er underlagt regnskapsplikt fremkommer av regnskapsloven §1-2 (Regnskapsloven, 1998, §1-2).

3.2.1 Unntak fra revisjonsplikt

Til tross for at revisjon er ment å ivareta samfunnshensyn, er enkelte selskap unntatt fra revisjonsplikten. Behovet er redusert der økonomisk virksomhet er drevet i små enheter. Eier og ledelse er i flere tilfeller samme person(er) (Gulden, 2015, s. 31). Er ikke det tilfellet, er det likevel mindre distanse mellom de to partene enn i større selskap hvor prinsipal-agent problematikken oppstår. Behovet for revisor som uavhengig tredjepart er dermed redusert. Samtidig er det færre aktuelle brukere av regnskapet. For slike selskap anses det ikke nødvendig med lovpålagt revisjon for å ivareta samfunnshensyn.

Hvilke selskap som er unntatt fra revisjonsplikten, er regulert i revisorloven §2-1 annet ledd. Vilkåret for å fravelge revisjon er driftsinntekter under fem millioner kroner. Revisjonsplikt inntreffer i påfølgende regnskapsår hvor driftsinntektene overstiger beløpsgrensen, og bortfaller fra og med tredje regnskapsår dersom driftsinntektene sammenhengende er under fem millioner. Det gjelder ikke aksjeselskap og allmennaksjeselskap, ansvarlige selskap med mer enn fem deltakere eller der alle deltakere er juridiske personer, kommandittselskap der komplementaren er en juridisk person og stiftelser. Aksjeselskap har likevel muligheten til fravalg av revisjon etter aksjeloven §7-6 (Revisorloven, 1999, §2-1).

Kapittel 7 II i aksjeloven regulerer unntak fra revisjonsplikten, der §7-6 omhandler beslutning om å unnlate revisjon. For å fravelge revisjon må det besluttes av generalforsamlingen med flertall som for vedtektsendringer, to tredeler av avgitte stemmer, samt av den representerte aksjekapitalen ved den aktuelle generalforsamlingen (Aksjeloven, 1997, §§7-6 og 5-18). Årsaken til at myndigheten til å fravelge revisjon er tildelt generalforsamlingen, kan være at hensikten med revisjonsplikten innebærer å hensynta eiernes interesser. Det er eiernes selvstendige vurdering hvorvidt prinsipal-agent problematikken, og dermed den moralske risikoen, er tilstedeværende.

Valgmuligheten gjelder aksjeselskap som oppfyller kriteriene for fravalg av revisjon. For at generalforsamlingen skal kunne beslutte fravalg, må selskapets driftsinntekter være mindre enn seks millioner, balansesum under 23 millioner, samt gjennomsnittlig antall årsverk ikke overstige ti. Verdien skal baseres på selskapets årsregnskap for det siste regnskapsåret. Dersom selskapet ikke har avlagt årsregnskap tidligere, kan de benytte seg av retten til å unnlate revisjon hvis aksjeinnskuddet ved stiftelse er under 23 millioner og selskapet ikke har mer enn ti ansatte på tidspunkt for generalforsamling (Aksjeloven, 1997, §7-6; Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven §7-6, 2018, §§1 og 2).

Et annet alternativ er at selskapet ved stiftelse beslutter å ikke ha revisor i tilfeller der ovennevnte kriterier er oppfylt. Tilsvarende gjelder kriteriene for beslutning om å unnlate revisjon for konsernet sett som én enhet når det aktuelle selskapet er morselskap (Aksjeloven, 1997, §7-6). Beslutningen om å unnlate revisjon kan oppheves på generalforsamling ved mer enn en tredel av stemmene eller aksjekapitalen som er representert. Dersom annet flertall for å hindre vedtektsendring er bestemt i vedtektene, er et slikt flertall gjeldende (Aksjeloven, 1997, §7-6).

Selskap blir pliktig å velge revisor når kriteriene for fravalg ikke lenger er tilstede. I tilfeller der revisor tidligere er valgt bort, skal styret straks sørge for at generalforsamlingen kan velge revisor for påfølgende regnskapsår når et av vilkårene for fritak ikke lenger er oppfylt. Det vil si når grensen for driftsinntekter, balansesum eller antall årsverk overskrides. Tilsvarende gjelder kriteriet for konsernet sett som én enhet når det aktuelle selskapet er morselskap (Aksjeloven, 1997, §7-6).

Tilbake i revisorloven §2-1 fremkommer det av fjerde til sjette ledd at det uansett ikke er unntak fra revisjonsplikten når revisjonsplikt følger av annen lov, når foretak skal utarbeide konsernregnskap, eller for visse selskap som er under tilsyn av Finanstilsynet. Sistnevnte gjelder norske aksjeselskap og tilsvarende utenlandsk selskap som driver virksomhet i Norge, er skattepliktig til Norge, og er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven §1. Videre kan Finanstilsynet ved forskrift pålegge andre foretak som er under deres tilsyn revisjonsplikt der de anser det nødvendig for tilsynet med virksomheten (Revisorloven, 1999, §2-1; Regnskapsloven, 1998, §1-2). Reguleringene bidrar til å ivareta samfunnshensynet.

3.3 Skifte av revisjonsselskap

Skifte av revisjonsselskap kan føre til en belastning både på revisjonsselskapet og klientselskapet. For revisjonsselskap er det mer tid- og kostnadskrevenende å revidere nye klienter. Det er på bakgrunn av at revisor må opparbeide seg en forståelse av klientens ansatte, regnskaps- og intern kontroll-systemer, samt øvrige forhold. Belastningen på de ansatte og ledelsen i det reviderte selskapet kommer i form av at revisor er avhengig av deres bistand for å oppnå tilstrekkelig kunnskap om selskapet. En naturlig konsekvens er at det knyttes kostnader til gjennomført skifte av revisjonsselskap både for klientselskap og revisjonsselskap (Gulden, 2010, s. 389-390).

En revisor som allerede har erfaring med- og kjennskap til klienten, vil kunne gjennomføre en mer tids- og kostnadseffektiv revisjon i form av å basere revisjonen på tidligere års planlegging. På bakgrunn av det, velger mange selskap å beholde den samme revisoren over lengre tid. Samtidig vil skifte av revisjonsselskap til tider være hensiktsmessig. Begrunnelsen er at ny revisor ofte vil ha ny angrepsvinkel, slik at selskapet kan gjøres oppmerksom på nye problemer og muligheter (Gulden, 2010, s. 390).

Skifte av revisjonsselskap er i mange tilfeller i eiernes og ledelsens beste interesse. Med utgangspunkt i Klunger og Shields' studie ser vi at det i større selskap, basert på prinsippal-agent problematikken, kan være at ledelsen er initiativtaker til skifter i forsøk på å tilbakeholde informasjon. Det forekommer når ledelsens målsettinger ikke er sammenfallende med eiernes, og moralsk risiko oppstår. Fordi ledelsen kan påvirke informasjonsflyten til eierne gjennom valg av revisjonsselskap, kan beslutningen om å foreta skifte ha implikasjoner knyttet til moralsk risiko (Klunger & Shields, 1991, s. 255-256). En ytterligere indikasjon på at det kan oppstå moralsk risiko ved beslutning om skifte av revisjonsselskap, fremkommer i en studie gjennomført ved dybdeintervjuer av økonomisjefer i Canada. Samtlige økonomisjefer opplyser å delta i beslutning om valg av revisjonsselskap. På bakgrunn av det, er de sterke påvirkere i beslutningstakingsprosessen ved valg av nytt revisjonsselskap samt avslutning av revisjonsforhold (Fontaine, Letaifa & Herda, 2013, s. A2).

For å ivareta samfunnshensyn, er det lovpålagte reguleringer vedrørende skifte av revisjonsselskap. Utgangspunktet er at revisor tjenestegjør inntil ny revisor er valgt i henhold til aksjeloven §7-2 første ledd (Aksjeloven, 1997, §7-2). Det fremkommer av aksjeloven §7-1 første ledd at revisor skal velges på generalforsamling, enten i form av ordinær eller ekstraordinær (Aksjeloven, 1997, §7-1). Det betyr at skifte av revisjonsselskap i alle tilfeller er lovpålagt å skje på generalforsamling.

Videre vil vi presentere situasjoner hvor klienten kan si opp revisor, samt tilfeller der revisor har plikt- eller rett til å si fra seg oppdrag. Avslutningsvis redegjøres det for registrering av endringsmelding vedrørende revisor i Foretaksregisteret.

3.3.1 Klientens oppsigelse av revisor

Som utgangspunkt for klientens adgang til å si opp revisor, ligger revisorloven §2-1 syvende ledd jamfør aksjeloven §7-2 annet ledd (Aksjeloven, 1997, §7-2; Revisorloven, 1999, §2-1). Her fremkommer det at revisor ikke kan sies opp uten saklig grunn. Det er revisors oppsigelsesvern i form av å redusere trusselen om å miste revisjonsoppdrag. Kravet skal sørge for at revisors objektivitet opprettholdes, og klienten skal ikke ha mulighet til å skifte ut nåværende revisor på grunn av uenigheter uten saklig grunn (Gulden, 2015, s. 96).

I aksjeloven §7-2 annet ledd står det at selskap ikke kan avsette revisor uten saklig grunn før utløpet av tjenestetiden (Aksjeloven, 1997, §7-2). Tjenestetid er nærmere definert i lovforarbeidene til revisorloven som tiden mellom to ordinære generalforsamlinger (Ot.prp.nr.78 (2008-2009) pkt. 16.1). En direkte tolking av ordlyden tilsier at aksjeselskap har mulighet til å avsette revisor uten saklig grunn dersom det skjer ved generalforsamling. Finansdepartementet påpeker imidlertid at saklighetskravet gjelder uavhengig av om skiftet skjer på ordinær generalforsamling eller i løpet av tjenestetiden (Ot.prp.nr.78 (2008-2009) pkt. 10.5). At kravet om saklig grunn gjelder ved alle revisorskifter bekreftes av EUs revisjonsdirektiv (Rdir. 2006/43/EC art. 38(1)).

Det vil likevel være relevant å ta i betraktning om oppsigelsen skjedde i forbindelse med ordinær- eller ekstraordinær generalforsamling ved vurderingen av hva som anses å være saklig grunn. Et eksempel er der det er innhentet tilbud. Ved ordinær generalforsamling vil det ofte være tilstrekkelig for å oppfylle saklighetskravet om valg av ny revisor er begrunnet i økonomiske hensyn. Ved ekstraordinær generalforsamling derimot, vil det måtte vurderes konkret om det kan anses som saklig grunn. Finansdepartementet anser det nødvendig å begrunne at det var saklig behov for å igangsette anbudsprosessen i nevnte situasjon. Samtidig påpeker departementet at det ikke er den formelle begrunnelsen som er avgjørende, men realiteten i den underliggende årsaken til skiftet (Ot.prp.nr.78 (2008-2009) pkt. 16.1). Som det følger direkte av aksjeloven §7-2 jamfør revisorloven §2-1 kan ikke uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses som saklig grunn (Aksjeloven, 1997, §7-2; Revisorloven, 1999, §2-1). Dersom det oppstår spørsmål om saklighetskravet i etterkant av skifte av revisjonsselskap, må det vurderes av finanstilsynet eller i retten (Ot.prp.nr.78 (2008-2009) pkt. 10.5).

3.3.2 Revisors fratreden

Revisorloven §7-1 presenterer revisors rett- og plikt til å si fra seg et revisjonsoppdrag. Revisor plikter i henhold til første ledd å fratrukke seg dersom det avdekkes- og påpekes vesentlige brudd på lov og forskrifter, og det ikke blir iverksatt nødvendige tiltak (Revisorloven, 1999, §7-1). Hensikten med bestemmelsen er å redusere omfanget av økonomisk kriminalitet, som fører til at det er færre useriøse aktører i næringslivet, og vil være samfunnsøkonomisk lønnsomt (Gulden, 2015, s. 108; Siebke, 2009, s. 30).

Videre i paragrafens andre ledd finner vi der revisor har rett, men ikke plikt, til å si fra seg oppdrag. Vilklårene er at revisor ikke gis mulighet til å oppfylle plikter som følger av revisorloven, eller det foreligger andre særlige grunner (Revisorloven, 1999, §7-1).

Andre særlige grunner er ikke nærmere definert i loven, men begrepet kan nyanseres ved noen eksempler. Et slikt forhold er dersom revisor ikke lenger har kapasitet til å fortsette revisjonen, der situasjonen bærer preg av mer akutt karakter. Revisor kan eksempelvis ha mistet medarbeidere. Ved kapasitetsproblemer som i større grad bygger seg opp over tid fortsetter revisor vanligvis ut tjenestetiden. En annen situasjon som kan utgjøre en særlig grunn, er at klientselskap gjennomfører fusjon eller andre utvidelser der de går inn i mer omfattende forretningsområder. Da kan det oppstå tilfeller der revisors kompetanse ikke lenger er tilstrekkelig, og heller ikke bistand fra ekstern ekspert. Et annet scenario er dersom selskapet ikke velger ny revisor etter at revisor har informert, innen rimelig tid før ordinær generalforsamling, om at vedkommende ønsker å trekke seg fra oppdraget. Tanken bak å anse det som særlig grunn er at revisor skal ha mulighet til å forme sin egen kundeportefølje. Videre er det forskjellige meninger om manglende betalingsvilje fra klientenes side skal anses som særlig grunn (Gulden, 2015, s. 108-109). Hvorvidt det foreligger særlig grunn må revisor vurdere basert på sitt profesjonelle skjønn, som revisor blir underlagt i de internasjonale standardene for attestasjonsoppdrag (Revisors Håndbok, 2018, s. 42). Revisor plikter å gi rimelig forhåndsvarsel før fratreden (Revisorloven, 1999, §7-1).

Fratrer revisor fra et revisjonsoppdrag, skal revisor gi begrunnelse til klienten i nummerert brev (Revisorloven, 1999, §§5-2 og 5-4). Videre plikter revisor å oppgi skriftlig begrunnelse om årsaken(e) til fratreden til en eventuell ny revisor ved forespørsel, uten hinder av taushetsplikten, slik at ny revisor kan foreta en tilstrekkelig oppdragsvurdering (DnR, 2008, s. 20; Revisorloven, 1999, §7-2)

3.3.3 Melding til Foretaksregisteret

Det skal straks gis melding til Foretaksregisteret ved selskaps beslutning om skifte av revisjonsselskap, fravalg av revisjon og ved revisors fratreden (Aksjeloven, 1997, §7-6; Foretaksregisterloven, 1985, §4-1; Revisorloven, 1999, §2-1 og §7-1). I tilfeller hvor selskapet er initiativtaker til skiftet, skal selskapet gi melding til Foretaksregisteret (Revisorloven, 1999, §2-1). Selskapet skal i tillegg gi melding til Foretaksregisteret i tilfeller der generalforsamlingen beslutter å benytte seg av muligheten til å fravelge revisjon (Aksjeloven, 1997, §7-6). Dersom revisor beslutter å fratre, er det revisor som plikter å gi melding til Foretaksregisteret om at revisor har avsluttet oppdraget (Revisorloven, 1999, §7-1). Beslutningene får virkning når meldingen blir registrert i Foretaksregisteret (Aksjeloven, 1997, §7-6).

3.4 Tidligere forskning og hypoteser

I kapittelet gjennomgås tidligere forskning på skifte av revisjonsselskap som avhengig variabel. I samspill med fremlagt bakgrunn og teori danner den tidligere forskningen grunnlaget for studiens hypoteser. Hypotesene presenterer det vi forventer å finne gjennom undersøkelsen (Jacobsen, 2015, s. 83).

3.4.1 Relasjon mellom revisor og klient som årsak til skifte av revisjonsselskap

I en studie av hvorfor små selskap i USA skiftet revisjonsselskap, samt begrunnelser for valg av nytt selskap, viser sentrale årsaker til skifte å omhandle samspillet mellom revisor og klient. Undersøkelsen ble gjennomført ved å sende mail til 500 selskap. Hovedårsaken til skifte av revisjonsselskap viste seg å være at revisor ikke var tilstrekkelig proaktiv, etterfulgt av manglende respons. Nevnte faktorer presenteres som “take-care-of-the-client” filosofien som omhandler samspillet mellom revisor og klient. Personlig relasjon ble samtidig mest vektlagt ved valg av nytt selskap (Addams & Davis, 1994). Tilsvarende undersøkelse ble to år senere gjennomført blant store selskap. Der ble mangel på respons rangert som den nest viktigste årsaken til skifte (Addams & Davis, 1994; Addams, Davis & Mano, 1996). I likhet med ovennevnte, presenteres årsaken som en del av “take-care-of-the-client” filosofien (Addams & Davis, 1994).

Dårlig samarbeid, etterfulgt av tilgjengelighet, begge kategorisert som atferdsmessige faktorer, ble rangert høyest som årsak til skifte i en undersøkelse av årsakene til skifte av revisjonsselskap på Malta. Næringslivet på Malta består, i likhet med Norge, av et flertall små selskap. Likevel presiseres det at Malta er en liten øystat, og funnene kan være unike. Studien er gjennomført fra et klientperspektiv, og revisors syn er ikke hensyntatt (Magri & Baldacchino, 2004, s. 956 og 961). Det ble videre funnet at spesielt små klientselskap ønsker personlig relasjon til revisor, og presisert at det kan være problematisk med tanke på revisors uavhengighet (Magri og Baldacchino, 2004, s. 967).

Ved gjennomføring av dybdeintervjuer blant 20 økonomisjefer i Canada for å kartlegge hva som skal til for at de skifter revisjonsselskap, og hva de vektlegger i revisjonsforhold, ble det funnet at relasjon var hovedårsaken til skifte av revisjonsselskap. Bakgrunnen for studien var at mange revisjonsselskap mistet klienter til konkurrenter som tilbød lavere revisjonshonorar og at revisjonsbransjen derfor er opptatt av klientens oppfattede verdi av revisjonstjenester. Det besvares ved å gi innsikt i atferdsmessige årsaker til skifte av revisjonsselskap og andre problemer (Fontaine et al., 2013, s. A1-A2). Hovedårsaken til skifte ble i første omgang besvart med problemer med relasjon til revisjonsselskap som hyppigst nevnte årsak, med åtte av 20. Der faktorer som revisjonshonorar og tilleggsfakturering ble nevnt som årsak til skifte, viste videre diskusjon med klientene at problemer med relasjonen er triggeren som motiverer selskapene til å gå ut i markedet og teste prisnivået. Etter videre diskusjon endte 15 av 20 på relasjon som årsak. Ved spørsmål om hvordan revisjonsselskap kan tilføre merverdi til klientene ble det blant annet trukket frem kvaliteten på revisor-klient relasjonen og uavhengighet (Fontaine et al., 2013, s. A9-A10 og A12).

En helhetlig vurdering av hovedårsakene til skiftene danner grunnlaget for hypotesene:

H₁: Relasjon mellom revisor og klient er den viktigste årsaken til at klientselskap skifter revisjonsselskap.

H₀: Relasjon mellom revisor og klient er ikke den viktigste årsaken til at klientselskap skifter revisjonsselskap.

H₂: Dårlig relasjon mellom revisor og klient øker tilbøyeligheten for skifte av revisjonsselskap.

H₀: Dårlig relasjon mellom revisor og klient øker ikke tilbøyeligheten for skifte av revisjonsselskap.

3.4.2 Størrelse på klientselskap som årsak til skifte av revisjonsselskap

I de to studiene gjennomført i USA, av Addams og Davis på små klientselskap i 1994, og Addams, Davis og Mano på store selskap i 1996, ble det funnet forskjeller i årsak til skifte av revisjonsselskap. Hovedårsaken til skifte av revisjonsselskap blant små klientselskap omhandlet samspillet mellom revisor og klient i form av at revisor ikke var tilstrekkelig proaktiv. Når det gjelder store selskap, begrunnet de skifte med misnøye vedrørende revisjonshonorar som hovedårsak. Ved valg av nytt revisjonsselskap ble personlig relasjon knyttet mellom revisjonsselskap og ledelse i løpet av anbudsprosessen vektlagt blant små klientselskap. De store selskapene derimot, vektla kompetanse og bransjeforståelse (Addams & Davis, 1994; Addams et al., 1996).

Det ble også funnet forskjeller mellom store og små klientselskap i Magri og Baldacchinos undersøkelse av årsakene til skifte av revisjonsselskap på Malta. Små klientselskap ønsket personlig relasjon til revisor, hvilket kan være problematisk med tanke på revisors uavhengighet. Store klientselskap vektlegger i større grad forholdet til revisjonsselskapet, og dermed revisjonsrelaterte faktorer når det gjelder beslutning om de skal beholde revisor (Magri & Baldacchino, 2004, s. 967). I tillegg nevnes det at store klientselskap vektlegger at revisjonsselskapet de engasjerer er anerkjent, med andre ord et av "de fire store". Derimot legger mindre klientselskap mer vekt på revisjonshonorarets størrelse og problemer vedrørende uenighet. Størrelse på klientselskap, målt i antall ansatte, var videre en av kontrollvariablene i studien. Høyest rangerte årsak til skifte sto uavhengig av at det ble kontrollert for størrelse på klientselskap (Magri & Baldacchino, 2004, s. 960 og 966).

En annen faktor vi tar med i betraktningen er i hvilken grad skifte av revisjonsselskap fører til kostnad og belastning på klientselskapet. Revisor må opparbeide seg en forståelse av klientens ansatte, regnskaps- og intern kontroll-systemer, samt øvrige forhold. Belastningen på de ansatte og ledelsen i klientselskapet kommer i form av at revisor er avhengig av deres bistand for å oppnå tilstrekkelig kunnskap om selskapet (Gulden, 2010, s. 389-390).

Belastningen vil trolig være større blant store klientselskap. Skifte av revisjonsselskap vil være en mer omfattende prosess, og terskelen for gjennomføring kan derfor anses å være høyere. Basert på det, bør valg av revisjonsselskap være gjennomtenkt og mulig inngått med den hensikt at det skal være langvarig. Spesielt med tanke på prinsippal-agent problematikken vil det være større behov for å redusere moralsk risiko og agentkostnader blant store klientselskap.

Det er funnet forskjeller mellom små og store klientselskap vedrørende årsak til skifte av revisjonsselskap både i USA og på Malta. Tatt i betraktning graden av kostnader knyttet til å gjennomføre skifte gitt størrelsen på klientselskapet, er vi interessert i å se om det har påvirkning på skifte i Norge. Hvorvidt en eventuell påvirkning er sterkere enn relasjon mellom revisor og klient vil bli nærmere undersøkt, og vi presenterer følgende hypotese:

H₃: Små klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.

H₀: Små klientselskap er ikke mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.

3.4.3 Størrelse på revisjonsselskap som årsak til skifte av revisjonsselskap

På bakgrunn av økt bekymring vedrørende revisors uavhengighet, ble det i 2001 gjennomført studie på faktorer som var forbundet med skifte av revisjonsselskap i Singapore. Formålet med studien var å identifisere faktorer knyttet til skifte av revisjonsselskap. Et av funnene var at klientselskap som engasjerer lite revisjonsselskap oftere skifter. Samtidig skiftes det i størst grad til store revisjonsselskap. Det forklares med at små revisjonsselskap, basert på mindre ressurser, tilbyr lavere revisjonskvalitet sammenlignet med store (Woo & Koh, 2001, s. 133 og 142). Det ble altså funnet forskjell i skifteatferd avhengig av størrelse på revisjonsselskap.

Magri og Baldacchino avdekket forskjeller i begrunnelse for skifte av revisjonsselskap hos klienter som skiftet fra “de fire store” revisjonsselskapene sammenlignet med øvrige revisjonsselskap. Klientselskap som skiftet fra stort revisjonsselskap uttrykte i større grad misnøye vedrørende bruk av uerfarne medarbeidere ved utførelse av revisjonen. Klientselskap som skiftet fra andre revisjonsselskap derimot, uttrykte i større grad misnøye vedrørende revisjonshonorar som årsak til skifte (Magri & Baldacchino, 2004, s. 963). Det ble avdekket ved å benytte størrelse på revisjonsselskap som kontrollvariabel (Magri & Baldacchino, 2004, s. 960).

Basert på at det ble funnet at klientselskap oftere skiftet revisjonsselskap dersom de benytter lite revisjonsselskap, er det interessant å se hvorvidt revisjonsselskapets størrelse påvirker klientselskaps tilbøyelighet til å skifte revisjonsselskap. Videre tyder forskjellene i holdninger blant klientselskap som skiftet fra store revisjonsselskap sammenlignet med andre revisjonsselskap på at det påvirker faktorer relatert til skifte. EPSI Rating og Norstat fastslo at kunder av små revisjonsselskap i Norge er mer tilfreds enn kundene til de store revisjonsselskapene (EPSI Rating, 2018). Vi ønsker å hensynta undersøkelsen som er foretatt i Norge, og av nyere dato. Det danner grunnlag for en antakelse om at våre funn ikke vil gå i samme retning som studien fra Singapore. På bakgrunn av det, formulerer vi hypotesen:

H₄: Klienter av store revisjonsselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.

H₀: Klienter av store revisjonsselskap er ikke mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.

3.4.4 Varighet som årsak til skifte av revisjonsselskap

Som en siste kontrollvariabel ønsker vi å sjekke om varighet på revisjonsforhold har innvirkning på hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. Hensikten er å teste i hvilken grad varighet, sammenlignet med relasjon mellom revisor og klient, eventuelt påvirker skifte. Bakgrunnen for at vi ønsker å kontrollere for varighet er at det internasjonalt stadig blir innført regler for å sikre revisors uavhengighet. Pliktig firmarotasjon skal bidra til å øke tilliten til at revisors uavhengighet ikke trues gjennom at revisor opparbeider et for nært forhold til klientselskapet. I det nye lovforslaget blir det foreslått en implementering av reglene blant børsnoterte selskap (NOU 2017:15, s. 244). Vår oppfatning, basert på en helhetsvurdering, er at aksjeselskap i stor grad regulerer forholdene selv ved å skifte når de anser det hensiktsmessig. Med det som utgangspunkt, fremlegges hypotesen:

H₅: Klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap etter kort tid.

H₀: Klientselskap er ikke mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap etter kort tid.

3.4.5 Interaksjonseffekt

Ved den siste hypotesen ønsker vi å teste hvorvidt det eksisterer en interaksjonseffekt mellom størrelse på revisjonsselskap og relasjon mellom revisor og klient. Studien fra Singapore fant en sammenheng mellom størrelse på revisjonsselskap og hyppigheten av foretatte skifter.

Bakgrunnen for undersøkelsen var økt bekymring vedrørende revisors uavhengighet (Woo & Koh, 2001, s. 133 og 142). Dermed gir det utgangspunkt for å se hvorvidt størrelse på revisjonsselskap har effekt på relasjonens påvirkning på skifte av revisjonsselskap.

Magri og Baldacchino hadde størrelse på revisjonsselskap som kontrollvariabel der de samtidig fant at atferdsmessige faktorer var høyest rangerte årsaker til skiftene. I deres studie ble ikke funnene påvirket av kontrollvariabelen, og derfor er det interessant å se om det hos oss vil utgjøre en forskjell (Magri & Baldacchino, 2004, s. 960). De fant også forskjeller i holdningene hos klienter som skiftet fra store revisjonsselskap sammenlignet med øvrige revisjonsselskap. I tillegg nevnes det at enkelte respondenter vektlegger at revisjonsselskapet de engasjerer er anerkjent, med andre ord et av “de fire store”, og andre respondenter i størst grad verdsetter en personlig relasjon til revisor (Magri & Baldacchino, 2004, s. 964 og 967).

For å trekke studiene opp mot norske forhold tar vi videre utgangspunkt i EPSI Rating og Norstats undersøkelse der kunder av små revisjonsselskap er mer tilfreds enn kunder av store revisjonsselskap (EPSI Rating, 2018). Med bakgrunn i ovennevnte har vi formulert hypotesen:

H₆: Relasjon mellom revisor og klient betyr mer ved skifte av revisjonsselskap dersom klientselskapet har engasjert lite revisjonsselskap.

H₀: Relasjon mellom revisor og klient betyr ikke mer ved skifte av revisjonsselskap dersom klientselskapet har engasjert lite revisjonsselskap.

Studiene det refereres til i kapittelet har forskjellig utgangspunkt og forutsetninger, men er likevel relevante for vår studie. Ved å undersøke årsaker til skifte av revisjonsselskap er det funnet at relasjon mellom revisor og klient i mange tilfeller har betydning.

3.5 Relasjon mellom revisor og klient

Det blir videre gjort rede for hvorfor relasjon mellom revisor og klient skiller seg fra andre kundeforhold ved å gjennomgå reguleringer knyttet til revisors objektivitet og uavhengighet. Avslutningsvis blir det presentert definisjon av relasjon mellom revisor og klient som vil bli lagt til grunn ved utførelse av studien.

3.5.1 Revisorloven med forskrift

For å opprettholde rollen som allmennhetens tillitsperson, skal revisor utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet (Revisorloven, 1999, §1-2). Det er forsøkt sikret gjennom omfattende lovverk. Uavhengighet, objektivitet og etikk reguleres av kapittel 4 i dagens revisorlov samt forskrift. Lovens kapittel består av én subjektiv- og én objektiv del med utfyllende veiledninger i forskriften. De objektive reglene gir detaljerte begrensninger i hvilke klienter en revisor/et revisjonsselskap kan påta seg. Dersom en eventuell klient ikke omfattes av de objektive reglene, må den subjektive hovedregelen tas i betraktning. Eksisterer en tilknytning mellom klientselskapet og revisor som er egnet til å svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, kan vedkommende ikke påta seg oppdraget (Revisorforskriften, 1999, §§4-1 til 4-6; Revisorloven, 1999, §§4-1 til 4-7).

3.5.2 DnRs regler om etikk

Som et supplement til loven med forskrift finnes DnRs regler om etikk som tar utgangspunkt i IFACs "Code of Ethics for Professional Accountants". Objektivitet er et av de grunnleggende prinsippene revisor skal etterleve (DnR, 2008, s. 4). Objektivitet handler om revisors personlige holdninger. Revisor skal ikke la seg påvirke av irrelevante forhold, men være upartisk (Gulden, 2015, s. 262). Det innebærer at revisor ikke skal la forutinntatthet, interessekonflikt eller påvirkning fra andre svekke sin profesjonelle vurdering (DnR, 2008, s. 4 og 9).

Når revisor utfører enhver profesjonell tjeneste, må vedkommende vurdere hvorvidt det foreligger trusler mot etterlevelsen av objektiviteten. Graden av trusler som foreligger må vurderes opp mot de bestemte omstendighetene ved oppdraget og arten av arbeidet som skal utføres (DnR, 2008, s. 29). Revisor kan ha interesser i klientselskap ved nær forretningsforbindelse, eller bli for velvillig innstilt overfor andres interesser grunnet nær forbindelse fra langvarig relasjon mellom sentrale personer i revisjonsselskapet og klientselskapet. Nevnte trusler er omtalt som henholdsvis egeninteresse- og fortrolighetstrusler, og er særlig sentrale vedrørende revisors objektivitet (DnR, 2008, s. 5 og 15-16). For å eliminere eller redusere eventuelle trusler til et akseptabelt nivå, må revisor ta forholdsregler. Det kan innebære å avslutte forbindelsen som skaper trusselen eller si fra seg oppdraget (DnR, 2008, s. 29).

3.5.3 Den uavhengige revisor

Revisors objektivitet skal bidra med å sikre tillit til regnskapet. Uavhengighet er en forutsetning for objektivitet (Gulden, 2010, s. 42). En uavhengig revisor kjennetegnes ved at vedkommende ikke lar seg påvirke av andres eller egne interesser til å fravike revisjonens formål. Fordi den eksterne revisor er ment å tjene alles interesser, skal vedkommende være uavhengig av klientselskap med tillegg av alle interessentene (Gulden, 2015, s. 263). Det skilles mellom virkelig- og tilsynelatende uavhengighet. Samtidig som revisor må ha en uavhengig holdning og innstilling for å opprettholde den virkelige uavhengigheten, er det like viktig at revisor skal fremstå som uavhengig for en rimelig opplyst tredjepart. Med andre ord er det viktig hvordan omverden oppfatter revisors uavhengighet i tillegg til hvordan revisor oppfatter egen situasjon. Revisjonen har ingen verdi dersom interessentene er usikre på revisors ståsted (Gulden, 2010, s. 43; Gulden 2015, s. 263).

Viktigheten av å engasjere en uavhengig revisor nyanseres i studien gjennomført i Singapore. Det kom frem at selskap som er mer utsatt for regnskapsmanipulasjon er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap basert på høyere etterspørsel etter overvåking. Løsningen er å engasjere revisorer som er mer uavhengig (Woo & Koh, 2001, s. 142).

Kravene til den eksterne revisors uavhengighet er noe av det som særpreger revisors klientforhold (Gulden, 2010, s. 43). Sammenlignet med andre bransjer er relasjonen mellom revisor og klient i stor grad regulert. En profesjonell, sunn relasjon er viktig for at revisjonen skal opprettholde sin verdi.

Ovennevnte gjelder både på samfunns- og selskapsnivå. Sett fra et samfunnsperspektiv er det overordnede fokuset å opprettholde revisors uavhengighet og objektivitet ved å ikke knytte for sterke relasjoner. Når det gjelder eiernivå kan interessene være splittet. En uavhengig revisor bør være i eiernes beste interesse samtidig som god relasjon mellom revisor og klient er viktig for eierne i et velfungerende arbeidsforhold. Det kan til tider være et vanskelig skille. Sett fra et prinsippal-agent perspektiv kan revisjonens verdi reduseres dersom relasjonen mellom revisor og ledelse ikke er begrenset til et akseptabelt lavt nivå. Sannsynligheten for moralsk risiko vil dermed være økende ved at revisor kan ha for høy tillit til ledelsen.

3.5.4 Definisjon av relasjon mellom revisor og klient

Ved vurderingen av revisors objektivitet, herunder uavhengighet, er relasjon mellom revisor og klient sentralt. Likevel finnes ingen konkret definisjon direkte knyttet opp mot fagfeltet revisjon. Fremgangsmåten for hvordan relasjon mellom revisor og klient måles, er hentet fra markedsføringsteorien. I markedsføringsbransjen eksisterer ikke tilsvarende reguleringer. Grunnen til at følgende definisjon er lagt til grunn, er at enkelte forskere oppfordrer til et markedsføringsperspektiv vedrørende revisjonsklienters kjøpsatferd.

Markedsføringskonseptet oppfattes som nyttig knyttet til skifte av revisjonsselskap for å måle klientens oppfattede verdi (Fontaine et al., 2013, s. A2).

Definisjonen av begrepet er inspirert av James G. Barnes' artikkel "Close to the customer: But is it really a relationship?". I artikkelen står det at flere forfattere mener den beste måten å forstå relasjonen, er å spørre kunden. Han trekker frem Steve Duck som foreslår at hvordan kundene beskriver relasjonen er det viktigste når relasjon skal defineres (Barnes, 1994). Basert på det vil vi ta utgangspunkt i hvordan hver enkelt respondent definerer relasjon mellom revisor og klient for å fastslå om relasjonen hadde betydning ved skifte av revisjonsselskap.

4. Metode

Hensikten med kapittelet er å forklare de metodiske valgene vi tar for å besvare problemstillingen: *Har relasjon mellom revisor og klient betydning for skifte av revisjonsselskap?*

Det finnes mange alternativer for valg av metode. Å benytte en metode betyr å bruke en planmessig fremgangsmåte for innsamling, analyse og tolking av data. Hvilken metode som er best egnet avhenger av målet med forskningen, virkeligheten og tilgjengelige ressurser (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2010, s. 13; Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s. 33).

Metodekapittelet er strukturert ved å følge fasene Jacobsen presenterer i boken “Hvordan gjennomføre undersøkelser? : innføring i samfunnsvitenskapelig metode”. Det er totalt åtte faser; utvikling av problemstilling, valg av undersøkelsesdesign, kvalitativ- eller kvantitativ data, innsamlingsprosess, utvalg av respondenter, analyse av innhentet data, vurdering av funn og konklusjoner, samt tolking og drøfting av resultater (Jacobsen, 2015, s. 63-67).

4.1 Utvikling av problemstilling

Problemstillingen er en konkretisering av temaet (Johannessen et al., 2011, s. 57). Inspirasjon til tema er hentet fra dokumentet “Master’s thesis topics - spring 2019”, publisert av Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder på læringsplattformen Canvas. Utgangspunktet var kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige. Ved videreutvikling av temaet kom vi frem til at vi ønsker å forske på relasjon mellom revisor og klient. Videre var vi i kontakt med én partner og én praktiserende revisor som representerer internasjonale revisjonsselskap før vi satt i gang med oppgaven. Vi luftet idéen om å forske på relasjon i revisjonsforhold og spesielt ved skifte av revisjonsselskap. De var positive til at det var et tema de ønsker å vite mer om. Det ble imidlertid poengtert at det ikke er informasjon vi kan innhente fra revisjonsselskap da det er taushetsbelagt. Derfor blir problemstillingen utelukkende belyst fra klientens synspunkt.

Ved formulering av problemstillingen, må vi hensynta krav til utforming. Den skal være konkret, vi skal ikke kunne forutsi resultatene av undersøkelsen på forhånd, problemstillingen skal være mulig å undersøke empirisk og samtidig tilføre ny kunnskap (Jacobsen, 2015, s. 77). Basert på det har vi formulert problemstillingen: *Har relasjon mellom revisor og klient betydning for skifte av revisjonsselskap?* Problemstillingen begrenses til norske aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018. En beskrivende problemstilling, som denne, tar for seg forskningsområdet avgrenset i tid, og er dermed avgrenset til å si noe om tilstanden på et gitt tidspunkt (Jacobsen, 2015, s. 81).

4.1.1 Variabler

Variabler er egenskaper eller kjennetegn som forutsettes å variere med enhetene (Johannessen et al., 2011, s. 267) Problemstillingen består av to variabler; “relasjon mellom revisor og klient” og “skifte av revisjonsselskap”.

Fenomenet vi ønsker å forklare er “skifte av revisjonsselskap”, og er den avhengige variabelen (Johannessen et al., 2011, s. 316). På bakgrunn av at variabler skal ha minst to verdier, innhenter vi data fra selskap som skiftet revisjonsselskap i 2018 og selskap som ikke skiftet revisjonsselskap i 2018 (Johannessen et al., 2011, s. 267). Verdiene variabelen varierer med er skiftet/ikke skiftet. Dersom undersøkelsen kun hadde omfattet aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap, ville ikke “skifte av revisjonsselskap” oppfylt kriteriene for en variabel.

Variabelen som antas å påvirke skifte av revisjonsselskap er “relasjon mellom revisor og klient”, og basert på det, problemstillingens uavhengige variabel (Jacobsen, 2015, s. 84). Den uavhengige variabelen kommer før et eventuelt skifte i tid. Vi ser i hvilken grad relasjon mellom revisor og klient påvirker hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. Relasjonen blir målt fra verdiene svært dårlig til svært god ut fra hver enkelt respondents rangering. Samtidig er verdiene på den avhengige variabelen forventet å være avhengig av verdien på relasjonen. Det testes med andre ord om skifte av revisjonsselskap er en virkning av årsaken relasjon mellom revisor og klient (Johannessen et al., 2011, s. 316).

4.2 Valg av undersøkelsesdesign

Etter å ha utviklet problemstillingen finner vi det undersøkelsesdesignet som er best egnet. Det er sentralt at undersøkelsesopplegget belyser problemstillingen. Hvilket design som velges, vil ha vesentlig påvirkning på oppgavens gyldighet, mer spesifikt validiteten (Jacobsen, 2015, s. 89).

4.2.1 Intensivt eller ekstensivt

Innledningsvis avgjør vi om det skal benyttes et intensivt eller ekstensivt undersøkelsesopplegg. Intensive opplegg kjennetegnes ved å gå i dybden, hvor hensikten er å få en detaljert og grundig forståelse av virkeligheten. Det gjøres ved å forske på mange variabler, med få enheter. Det motsatte, forskning på få variabler med mange enheter, kalles ekstensivt opplegg. Undersøkelsesopplegget benyttes når ønsket er å se hvor vanlig eller uvanlig et gitt fenomen er (Jacobsen, 2015, s. 90-91).

Ekstensivt opplegg er best egnet til vår problemstilling da vi ønsker å se hvor vanlig forklaringsvariabelen, relasjon mellom revisor og klient, er ved skifte av revisjonsselskap. Basert på det vil vi se i hvor stor grad relasjonen fører til skifte av revisjonsselskap blant norske aksjeselskap i 2018. Samtidig har vi ønske om å generalisere funnene, noe ekstensive studier legger grunnlag for (Jacobsen, 2015, s. 91).

4.2.2 Eksplorativt, deskriptivt eller kausalt

Det er tre overordnede fremgangsmåter for gjennomføring av forskningsprosjekter. Metodene kan sees som byggesteiner der eksplorativ forskning legger grunnlaget for deskriptiv forskning, og den kausale forskningen bygger på den deskriptive. Eksplorativt design benyttes hovedsakelig der det er lite kjennskap til forskningsområdet, og gjennomføres gjerne som kvalitative undersøkelser. Resultatene fra en slik undersøkelse vil sjelden kunne generaliseres til populasjonen. I tilfeller hvor det derimot eksisterer en etablert forståelse av problemområdet, og hensikten er å beskrive situasjonen, benyttes deskriptivt design for å kartlegge sammenhenger. Innenfor designområdet er kvantitative undersøkelser mest brukt. Det kausale designet anvendes når formålet er å videre undersøke årsak-virkningssammenhenger ved å benytte en form for eksperiment (Gripsrud et al., 2010, s. 39-45; Sekaran & Bougie, 2016, s. 43-45).

Ved gjennomgang av tidligere studier opparbeider vi en grunnleggende forståelse av forskningsområdet. Det er tatt i bruk deskriptivt design da vi ønsker å undersøke sammenhengen mellom “relasjon mellom revisor og klient” og “skifte av revisjonsselskap” ved å utføre en spørreskjemaundersøkelse for innhenting av data. Vi utfører en tverrsnittstudie som kun kan si noe om resultatene for et bestemt tidspunkt da studien er avgrenset til å se på aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018 (Sekaran & Bougie, 2016, s. 104).

4.3 Kvalitativ- eller kvantitativ data

I det følgende redegjøres det for hvilken type data vi ønsker å samle inn. Enkelt forklart finnes to metoder; kvalitativ og kvantitativ. Metodene er ikke motsetninger av hverandre, men anses som to ytterpunkter på en skala. Den kvalitative metoden tar sikte på å få forståelse av meninger, ved å samle inn ord, mens kvantitativ data består av tall og størrelser.

Hovedforskjellen ved metodene er grad av prestrukturering. Innenfor ren kvalitativ metode er det ikke utformet en intervjuguide på forhånd, og med få føringer bestemmer respondenten hva som er relevant. Utfallet er bedre og gir mer virkelighetsnær data til undersøkelsen. Ved bruk av ren kvantitativ metode er det derimot utformet spørreskjema med svaralternativer på forhånd. Forskeren risikerer dermed å styre respondenten, og det kan begrense informasjonen undersøkelsen gir. Fordelen med metoden er at den er effektiv i form av at innhentet data er enkel å behandle (Jacobsen, 2015, s. 126-129).

Vi ønsker mest mulig virkelighetsnær data hvor vi ikke risikerer å styre respondentene, da det kan begrense informasjonen undersøkelsen gir. Et sentralt poeng ved studien er at respondentene i forkant av undersøkelsen ikke blir opplyst om at vi forsker på relasjon mellom revisor og klient som uavhengig variabel. De blir informert om at vi forsker på skifte av revisjonsselskap uten videre føringer. Det vil derfor være vilkårlig hvorvidt relasjonen til revisor innledningsvis fremkommer som en forklaringsvariabel. Tanken bak er at vi ønsker å se hvorvidt respondentene ubevisst oppgir relasjonsmessige årsaker. Det er konkrete spørsmål vi ønsker å stille respondenten, samtidig som vedkommende, med få føringer, bestemmer hva som er relevant. Mange sosiale fenomener vil ha både kvalitative og kvantitative sider (Gripsrud et al., 2010, s. 79). Studien tar for seg hvordan revisor og klient samhandler.

Vi ser det mest hensiktsmessig å benytte en kombinasjon av kvalitativ- og kvantitativ metode, det Jacobsen kaller en blandet metode (Jacobsen, 2015, s. 126-127). Med bakgrunn i ovennevnte tar vi i bruk et strukturert spørreskjema med overvekt av åpne spørsmål.



Figur 4: Kvalitativ og kvantitativ metode (Jacobsen, 2015, s. 127).

4.4 Innsamlingsprosess

Vi har konkludert med ekstensivt undersøkelsesdesign kombinert med et ønske om redusert grad av prestrukturering for datainnsamlingen. Det resulterer i en blandet metode der kombinasjonen vi benytter består av en ekstensiv- og åpen datainnsamling. For å oppnå det velger vi å utføre spørreskjemaundersøkelse per telefon.

4.4.1 Utforming av spørreskjema

Hensikten med spørreskjemaet er å besvare problemstillingen. Klientens oppfattede relasjon til revisor med fokus på klientens underbevissthet ved skifte av revisjonsselskap, er et fenomen vi ønsker å forstå mer grundig. For å få forståelse av hvordan relasjon mellom revisor og klient påvirker skifte utformes semistrukturert spørreskjema som inkluderer åpne og lukkede spørsmål (Johannessen et al., 2011, s. 279). Det fullstendige spørreskjemaet benyttes når vi kontakter selskap som foretok skifte av revisjonsselskap i 2018. Videre er enkelte spørsmål benyttet ved kontakt av selskap som ikke skiftet revisjonsselskap det foregående året, for å kunne sammenligne svarene. Spørreskjemaene ligger i vedlegg 4 og 5.

Det fullstendige spørreskjemaet er utformet med inspirasjon fra tidligere undersøkelser på skifte av revisjonsselskap og teori.

Hovedsakelig tar vi utgangspunkt i Ole Kristian Nordengens masteroppgave “Derfor skifter selskap revisor - en studie av revisorskifter blant norske aksjeselskap” skrevet ved Handelshøyskolen BI i 2011. De innledende spørsmålene om hva som var den viktigste- og eventuelt nest viktigste årsaken til skiftet, samt hva som tillegges avgjørende vekt ved valg av nytt revisjonsselskap, er hentet direkte fra Nordengens spørreskjemaer. Spørsmålet “Hvor god/dårlig var deres relasjon med forrige revisor?” er formulert med et av Nordengens spørsmål som utgangspunkt (Nordengen, 2011, s. 62).

I tillegg henter vi inspirasjon fra intervjuet “The reasons clients change audit firms and the client’s perceived value of the audit service: a qualitative study in Canada” utført av professorene Richard Fontaine og Soumaya Ben Letaifa, publisert ved University du Québec à Montréal i 2012 (Fontaine & Letaifa, 2012, s. 37). Det gjelder spørsmål vedrørende bransje, og hva klienten definerer som god relasjon. Sistnevnte følger samtidig av Steve Ducks tilnærming. Han foreslår at hvordan kundene beskriver relasjon er det viktigste når relasjon skal defineres.

I tillegg ønsker vi å kartlegge hvorvidt skifte av revisjonsselskap er foretatt på ordinær generalforsamling, da det i praksis kan påvirke vurderingen av saklig grunn. Videre tilføyer vi spørsmålet om hva som er de viktigste faktorene for klienten i et revisjonsforhold. Det vil forhåpentligvis hjelpe oss å identifisere viktigheten av relasjon mellom revisor og klient. Vi tenker det kan være nyttig ved senere analyse.

Fire av spørsmålene er plukket ut til spørreskjemaet som benyttes ved kontakt av selskap som ikke skiftet revisjonsselskap det foregående året. Spørsmålet om relasjonen til revisor er tilpasset selskapene som ikke skiftet ved at vi spør om relasjonen til nåværende revisor som sammenligningsgrunnlag. Vi ønsker å se om de eventuelle trendene vi finner hos de som skifter revisjonsselskap, også eksisterer hos de som ikke skifter. Det ønsker vi å oppnå ved å spørre hva de legger vekt på ved valg av revisjonsselskap, hva de mener er viktige faktorer i et revisjonsforhold, rangering av relasjonen til nåværende revisor samt hva de definerer som god relasjon mellom revisor og klient. Bakgrunnen for at vi velger de ovennevnte spørsmålene er for å kartlegge om selskapene som ikke skiftet revisjonsselskap vektlegger og måler relasjonen i lik grad som selskap som skiftet i 2018. Dersom det ikke er ulikheter i svarene tyder det på generelle holdninger til revisjonsbransjen, og er ikke relatert til skiftet.

Ved utforming av spørreskjema ønsker vi å opprettholde et overordnet fokus om å ikke lede respondentene. Det blir blant annet gjort ved å tenke gjennom rekkefølgen av spørsmålene. Innledningsvis stiller vi enkle, konkrete spørsmål på et overordnet nivå om årsaker til skiftet og hva som vektlegges ved valg av revisjonsselskap. Vi beveger oss videre inn på spørsmålene der respondentene rangerer og definerer relasjonen til revisor. Tilnærmingen er i samsvar med traktmetoden da vi beveger oss fra generelle til mer spesifikke spørsmål (Gripsrud et al., 2010, s. 119). I kombinasjon med åpne spørsmål skal tilnærmingen bidra til å få respondentens begrunnelser og holdninger uten å gjøres oppmerksom på at vi anser relasjon mellom revisor og klient som forklaringsvariabel til skifte av revisjonsselskap. Respondenten blir med andre ord ikke klar over at relasjon til revisor er en sentral del av undersøkelsen før etter de åpne spørsmålene. Tanken bak er at respondentenes svar vil være mer virkelighetsnære. Avslutningsvis stiller vi et grunnleggende bakgrunnsspørsmål som avklarer selskapets bransje, som en mulig kontrollvariabel (Gripsrud et al., 2010, s. 119).

4.4.2 Utforming av spørsmål

Når det gjelder utforming av spørsmålene er vi opptatt av at de er nøytrale, ikke ledende, men samtidig konkrete (Gripsrud et al., 2010, s. 119). Det finnes fordeler og ulemper ved både åpne og lukkede spørsmål. Lukkede spørsmål har den fordel at de er enkle for respondenten å besvare, samtidig som svarene enkelt registreres. Ulempen med forhåndsdefinerte svaralternativ er at respondentene må tilpasse seg de oppgitte alternativene, uten mulighet til å gi tilleggsinformasjon (Johannessen et al., 2011, s. 279-280).

Vi har i stor grad benyttet åpne spørsmål av flere grunner. Hovedårsaken er, som allerede poengtert, at vi ikke ønsker å lede respondentene. Vi benytter en åpen tilnærming til definisjonen av relasjon mellom revisor og klient ved at respondentene avslutningsvis definerer med egne ord. For å sammenligne hvorvidt elementene de trekker frem i definisjonen samtidig er inkludert i andre svar, ser vi det hensiktsmessig at spørsmålene besvares med egne ord uten at vi på forhånd har kategorisert alternativer. En kombinasjon av at relasjon mellom revisor og klient ikke har fast definisjon, og at relasjonen knyttet til skifte av revisjonsselskap er et fenomen vi ikke innehar nok kunnskap om i norsk sammenheng til å lage dekkende og relevante svaralternativer, fører til at vi benytter stor grad av åpne spørsmål. Respondenten får dermed mulighet til å formulere seg med egne ord og gi tilleggsinformasjon vi muligens ikke ville tenkt på ved utforming av eventuelle svaralternativ (Johannessen et al., 2011, s. 279-280).

Videre har vi to lukkede spørsmål med svaralternativ på henholdsvis nominalt- og ordinalt målenivå. Spørsmålet “Ble revisor skiftet, eventuelt fratrådte, på ordinær generalforsamling?” har verdiene ja/nei. Alternativene er på nominalt målenivå og brukes for å måle hvorvidt skiftet er forklart med saklig grunn. Vi kan gruppere enhetene etter “ja” og “nei”-svar, men kan ikke måle intensiteten i svarene. For å kunne måle intensiteten i svarene, må vi på et høyere målenivå (Jacobsen, 2015, s. 257-258). Spørsmålet hvor vi ber respondentene rangere relasjonen med forrige revisor for “skiftet”, og relasjonen til nåværende revisor for “ikke skiftet” har svaralternativ fordelt på en femdelt likert-skala som går fra svært god til svært dårlig. Alternativene befinner seg på et ordinalt målenivå (Gripsrud et al., 2010, s. 107-108). Skalaen forsøker å måle intensiteten i forholdet hvor svarene kan rangeres uten at det er en fast avstand mellom alternativene (Jacobsen, 2015, s. 258). Vi inkluderer i tillegg svaralternativene “vet ikke” og “ønsker ikke å svare” på begge spørsmål for å redusere omfanget av usanne svar (Johannessen et al., 2011, s. 289).

4.4.3 Valg av kontaktform

Ved innhenting av svar på spørreskjemaene, er det to alternative kontaktformer vi anser å være hensiktsmessig; telefon og mail. Begge mulighetene er kontaktformer der vi kommer relativt raskt i kontakt med respondenten. Metodene vurderes opp mot hverandre basert på fordeler og ulemper. Etter en helhetsvurdering kommer vi frem til å benytte en kombinasjon av begge kontaktformene. Telefonintervju er lite tidkrevende og kostnadseffektivt å gjennomføre, samtidig som vi kommer i kontakt med rette vedkommende (Gripsrud et al., 2010, s. 122-124; Sekaran & Bougie, 2016, s. 120). I tilfeller der selskapet ikke har telefonnummer på Proff, hjemmesider eller andre kilder, som for eksempel Facebook, benytter vi nummeret til daglig leder, styrets leder eller kontaktperson i selskapet.

Ulemper med telefonintervju er at respondentene ikke har mulighet til å se spørreskjemaet med tilhørende skala. I tillegg gis det muligens ikke gjennomtenkte svar (Gripsrud et al., 2010, s. 123). Som en løsning på ulempene sender vi en mail vedlagt spørreskjemaet i forkant. Da enkelte i utvalget ikke har tilgjengelig mailadresse, er det respondenter som ikke får mulighet til å forberede seg.

4.4.4 Pretest

På bakgrunn av at vi har supplert med egne spørsmål for å få svar på vår problemstilling i tillegg til at deler av spørreskjemaet er brukt i tidligere undersøkelser, gjennomfører vi en pretest. Det er for å oppklare eventuelle uklarheter og mangler ved å kvalitetsteste undersøkelsen (Gripsrud et al., 2010, s. 120). Vi søker svar på om spørsmålene er formulert på en forståelig måte, slik at de ikke misforståes. Samtidig forsikrer vi oss om at svarene er mulig å kode.

Pretest utføres på åtte selskap som skiftet revisjonsselskap i 2018 og på forhånd har sagt seg villig til å delta på spørreundersøkelsen. Bakgrunnen for at vi velger å utelukkende utføre pretest på selskap som skiftet, og ikke inkluderer det andre utvalget, er fordi deres spørreskjema inneholder samtlige spørsmål. Da selskapene som ikke skiftet revisjonsselskap blir stilt spørsmål som i sin helhet er hentet fra førstnevnte spørreskjema, ser vi det ikke nødvendig å utføre pretest på begge utvalg. Pretest gjennomføres blant selskap i populasjonen, da det er de som videre i undersøkelsen skal forstå og besvare spørreskjemaet. Deretter vil vi foreta eventuelle nødvendige justeringer. Ved gjennomføringen benytter vi de ovennevnte kontaktformene for å kartlegge responsen, og dermed effektiviteten. Det vil samtidig gi en indikasjon på hvor lang tid det tar å gjennomføre spørreundersøkelsen.

4.5 Utvalg av respondenter

Samtlige enheter vi er interessert i å undersøke, kalles teoretisk populasjon (Jacobsen, 2015, s. 289). Videre vil vi presentere våre teoretiske populasjoner, herunder fremgangsmåten for hvordan de blir identifisert. Avslutningsvis forklares hvordan utvalgene blir tatt.

Utgangspunktet for undersøkelsen er Brønnøysundregistrene, nærmere bestemt Foretaksregisteret og Enhetsregisteret. For å ta utvalg blant aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018, er utgangspunktet alle kunngjøringer publisert i løpet av 2018 som omhandler endring av revisor. Som følge av at alle endringer er pliktig å meldes inn til Foretaksregisteret, vil samtlige skifter foretatt i 2018 ligge i databasen.

For aksjeselskap som ikke skiftet revisjonsselskap det foregående året, finnes ingen tilsvarende kunngjøringshistorikk om hendelser knyttet til revisor. Konsekvensen er at utvalget blir tatt basert på alle registrerte aksjeselskap, uavhengig av revisjonsstatus. Åpne data i Brønnøysund gjør det mulig å sortere på foretaksform slik at vi utelukkende får aksjeselskap. Datafilen som blir tilgjengelig etter søket er ikke fullstendig da den kun består av 10 000 registrerte aksjeselskap. Etter telefonsamtale med kunderådgivere hos Brønnøysundregistrene, fant vi via data.norge.no Enhetsregisterets komplette datasett. Filen består av alle registrerte selskap, hvor vi videre filtrerer dokumentet til kun å bestå av aksjeselskap. Filtreringen blir gjort ved bruk av Excels funksjon.

4.5.1 Teoretisk populasjon

For å komme frem til samtlige enheter vi er interessert i å undersøke vedrørende selskapene som skiftet revisjonsselskap i 2018, er vi noe hindret av begrensninger i Foretaksregisteret. Registeret er bygget opp slik at maksimalt 5 000 kunngjøringer kan vises av gangen. Begrunnelsen er at det ikke skal bli gjort for omfattende søk som inneholder for stort antall kunngjøringer (Brønnøysundregistrene, 2016). Som en konsekvens av avgrensingen må vi begrense søkene til å ikke overstige 5 000 kunngjøringer. Det gjøres basert på fylke, kommune og dato.

Det er totalt 26 689 kunngjøringer vedrørende endring av revisor i Foretaksregisteret for 2018. Kunngjøringene består av tre hovedtyper. Da det ikke er mulig å skille kunngjøringstypene i databasen, inkluderer populasjonen i første omgang alle.

Den første varianten er når revisor har fratrudd. Som beskrevet i delkapittel 3.3.2 har revisor rett til å fratrudd når vedkommende ikke får oppfylt sine plikter etter revisorloven, eller hvis det foreligger andre særlige grunner. Samtidig plikter revisor å fratrudd ved vesentlige brudd på lover og forskrifter som avdekkes og påpekes, og det ikke iverksettes nødvendige tiltak. Årsaken til at revisor fratrudd skal begrunnes til klienten, i tillegg til at revisor ved forespørsel skal gi begrunnelse til eventuell ny revisor. Meldingen revisor gir til Foretaksregisteret inneholder derimot ingen begrunnelse til fratrudden. Kunngjøringen som blir offentliggjort i Foretaksregisteret inneholder derfor ikke annet enn "fratrudd" ved siden av navnet på det fratruddte revisjonsselskapet. Se vedlegg 6.

Den andre typen er når revisor utgår. Det vil si at selskapet har hatt revisor i foregående periode, men ikke lenger skal revideres. En forutsetning er at selskapet ikke er revisjonspliktig på tidspunktet for publisering av endringsmeldingen. Når et selskap ikke lenger ønsker å revideres, trenger de ingen ytterligere begrunnelse enn at de er fritatt fra revisjonsplikten. I kunngjøringen som blir offentliggjort i Foretaksregisteret opplyses det ikke om hvem som var selskapets tidligere revisor, kun at revisor “utgår”. Se vedlegg 7.

Den siste kategorien er også den største. Det er kunngjøringer som publiseres når klientselskap velger revisjonsselskap. Kunngjøringen viser kun hvem som er selskapets nye revisor. Se vedlegg 8. Innenfor kategorien deler vi videre inn i tre underkategorier. For å skille de tre underkategoriene, ser vi tilbake i selskapets kunngjøringshistorikk. Den første underkategorien er strukturelle endringer hos eksisterende revisor. Det gjelder tilfeller der revisjonsselskap har gjort endringer i navn, organisasjonsnummer eller har fusjonert. Den neste underkategorien er når selskap ikke har hatt revisor i foregående periode. Det gjelder når selskap velger revisor for første gang eller når revisor utgikk i forrige periode. De to underkategoriene ønsker vi å holde utenfor vår teoretiske populasjon da de ikke anses som reelle skifter. Begrunnelsen er at det ikke foreligger skifte fra et revisjonsselskap til et annet. I den tredje underkategorien, som utgjør den teoretiske populasjonen, foreligger reelle skifter av revisjonsselskap.

Når det gjelder aksjeselskap som ikke skiftet revisjonsselskap i 2018, finnes den teoretiske populasjonen blant alle registrerte selskap. Det er totalt 1 034 454 registrerte selskap i Norge, hvorav 326 751 er aksjeselskap. Da det ikke er mulig å sortere hvilke selskap som har revisor eller ikke, inkluderer populasjonen i første omgang alle aksjeselskap uavhengig av om de har revisor og eventuelt når forrige skifte ble foretatt.

4.5.2 Faktisk populasjon og teoretisk utvalg

På bakgrunn av begrensning i tid og ressurser har vi ikke mulighet til å identifisere og intervju hele den teoretiske populasjonen, og må derfor ta utvalg. Utvalget er ment å gi et mest mulig rettviseende bilde av populasjonen (Johannessen et al., 2011, s. 257-259).

For å unngå systematisk skjevhet i utvalgene velger vi å gjennomføre sannsynlighetsutvalg. Det sikrer at utvalget blir mest mulig likt populasjonen. Sannsynlighetsutvalg deles i rent tilfeldig utvalg, systematisk tilfeldig utvalg og stratifisert utvalg. Vi benytter rent tilfeldig utvalg. Grunnen til at vi velger utvalgsmetoden, er fordi listene ikke er ordnet på noen spesiell måte (Jacobsen, 2015, s. 294-295 og 302). Vi kopierer manuelt inn samtlige organisasjonsnumre, som representerer hver kunngjøring vedrørende endring av revisor og hvert registrerte aksjeselskap, i to separate dokumenter.

Excel sin funksjon for å ta tilfeldig utvalg blir benyttet etter samtlige selskap er kopiert inn til programmet. Vi utfører samme prosedyre i hvert av de to separate dokumentene for å ta utvalgene. Excel tildeler deretter hvert organisasjonsnummer et tilfeldig tall. Neste trinn er at de tilfeldig tildelte tallene blir sortert i stigende rekkefølge. Utvalgene blir deretter tatt fra toppen og ned.

Vi ønsker et utvalg på 100 aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018, og 100 aksjeselskap som ikke skiftet revisjonsselskap det foregående året. Utvalgsstørrelsen er tatt basert på å oppnå mest mulig tilfredsstillende statistisk kraft.

For å oppnå utvalgsstørrelsene på 100 aksjeselskap av hver kategori, må de tilfeldige utvalgene gjennomgås og renses. For selskapene med endringsmelding vedrørende revisor, starter vi med å sortere ut aksjeselskapene. Videre går vi i kunngjøringshistorikken til aksjeselskapene for å finne de selskapene som foretok reelle skifter av revisjonsselskap. Når det gjelder utvalget som skal bestå av aksjeselskap som ikke foretok skifte av revisjonsselskap i 2018, kontrollerer vi at selskapet har revisor og ikke foretok skifte i foregående år for at utvalget kun skal bestå av enheter fra den teoretiske populasjonen. Avslutningsvis fjernes eventuelle enheter som mangler kontaktinformasjon i begge utvalg. Nå gjenstår enheter utelukkende fra den faktiske populasjonen, som er de vi faktisk kan uttale oss om. I og med at vi starter med å ta et tilfeldig utvalg, for så å rense det, er vår faktiske populasjon den samme som det teoretiske utvalget. Det vil si de respondentene vi kontakter for å utføre undersøkelsen (Jacobsen, 2015, s. 290-291).

Bakgrunnen for at vi velger en noe invers fremgangsmåte, er oppbyggingen av registrene kombinert med begrensning i tid og ressurser. Det vil være mulig, men av et enormt omfang å først identifisere den teoretiske populasjonen. Det vil kreve en manuell gjennomgang av alle 353 440 (26 689 + 326 751) selskapene med tilhørende kunngjøringshistorikk. Med det som utgangspunkt anser vi det hensiktsmessig å ta tilfeldige utvalg blant alle kunngjøringer/aksjeselskap før vi foretar sorteringsprosessen.

4.5.3 Faktisk utvalg

Vi benytter primært telefon som kontaktform for å innhente svar på spørreskjemaene, nærmere forklart i delkapittel 4.4.3. For å oppnå høyest mulig svarprosent fra det teoretiske utvalget, tar vi noen forholdsregler. Vi utfører strukturerte intervjuer der vi først presenterer oss, før vi gjennomgår spørreskjemaet, og utdyper eventuelle uklarheter underveis (Sekaran & Bougie, 2016, s. 115).

Ved gjennomføring av spørreundersøkelsen informerer vi innledningsvis respondentene om deres anonymitet. Videre forsøker vi å ikke bevisst eller ubevisst påvirke respondentens svar. Hensikten med tiltakene er at respondenten skal svare mest mulig ærlig, med minst mulig påvirkning fra oss (Sekaran & Bougie, 2016, s. 117).

Utførelsen av selve intervjuene foregår ved at én gjennomfører telefonintervjuet samtidig som den andre noterer det som blir sagt. Vi benytter ikke lydopptak i datainnsamlingsprosessen. Ettersom vi foretar flere intervju om dagen, renskriver vi svarene umiddelbart etter hver telefonsamtale. Formålet med å fullføre hele prosessen for hver enkelt respondent, er å sikre høyest mulig kvalitet av innhentet data (Sekaran & Bougie, 2016, s. 119).

I de tilfeller vi ikke lykkes å komme i kontakt med selskapet ved første forsøk, ringer vi ytterligere to ganger på senere tidspunkt. Videre følger vi opp med tekstmelding som inneholder opplysninger om hvorfor vi ønsker å komme i kontakt, samt en oppfordring om å ringe tilbake dersom de har mulighet til å delta.

Når innsamlingsprosessen er gjennomført, og vi har innhentet data fra respondentene der det er oppnådd kontakt og samtykke til å delta, står vi igjen med det faktiske utvalget.

4.6 Analyse av innhentet data

Det innhentede datamaterialet skal forenkles og systematiseres i et statistikkprogram slik at vi kan analysere og finne svar på problemstillingen (Jacobsen, 2015, s. 313). For å analysere det innhentede datamaterialet benytter vi statistikkprogrammet IBM SPSS Statistics versjon 25 (heretter SPSS). Vi ble introdusert for programmet høsten 2017 gjennom faget “Research Methods in Business”.

4.6.1 Kategorisering og koding

Ettersom spørreskjemaet i stor grad består av åpne spørsmål, kategoriseres svarene i etterkant av datainnsamlingen. Videre må kategoriene gjennomgå en kodeprosess. Det går ut på at hver kategori tildeles en tallmessig verdi. Hensikten med kodingen er at dataen skal behandles videre i SPSS. Syv av åtte spørsmål er kategoriske, og kodeproblemer kan oppstå. Det følger av at alternativene ikke er mulig å rangere, og vi må selv lage et system for koding på de aktuelle spørsmålene (Jacobsen, 2015, s. 313-314). Når kodingen er gjennomført og dataen importert til SPSS, foretas analyser.

I tillegg til kategorisering og koding av spørreskjemaet, inkluderes kontrollvariablene varighet på revisjonsforhold, størrelse på klientselskap og størrelse på revisjonsselskap for å analysere datamaterialet. Samtidig kodes den avhengige variabelen som defineres ut fra hvilket utvalg respondenten tilhører.

4.6.2 Univariat analyse

Først vil vi foreta univariate analyser, den enkleste formen for statistisk analyse (Johannessen et al., 2011, s. 295). Analyseformen tar for seg hvert enkeltstående spørsmål. Det er to undergrupper av univariat analyse. Den ene typen består av å vise fordelinger på spørsmålene. Den andre kategorien er analyse av hva som er det mest nevnte svaret, samt variasjonen i svarene (Jacobsen, 2015, s. 316). Typiske former for univariat analyse er frekvenstabeller og figurer, samt statistiske mål (Johannessen et al., 2011, s. 295).

4.6.3 Bivariat analyse

Neste analyseform som utføres tar for seg to spørsmål samtidig. Bivariate analyser tester om det er statistiske samvariasjoner mellom variabler. En slik samvariasjon eksisterer når en verdi på én variabel går systematisk sammen med en verdi på en annen variabel. Analysen kan si noe om samvariasjonen mellom to variabler, men ikke sammenhengen (Jacobsen, 2015, s. 330-331). Tre mye brukte former for bivariat analyse er krysstabeller, sammenligning av gjennomsnitt og korrelasjonsanalyse (Johannessen et al., 2011, s. 313).

4.6.4 T-test

T-test benyttes for å fastslå om det er signifikante forskjeller på gjennomsnittsverdier i to utvalg. Vi gjennomfører en t-test for å fastslå hvorvidt det er signifikante forskjeller i svar fra skiftet/ikke skiftet. På bakgrunn av at vi skal sammenligne gjennomsnittet fra to forskjellige utvalg benytter vi en “independent samples t-test” (Pallant, 2016, s. 244). Det sentrale spørsmålet er om vi med utgangspunkt i utvalgene kan konkludere med at det er forskjell mellom populasjonene eller ikke. Ved hjelp av fordelinger i utvalgene konkluderer vi på hvorvidt det er forskjell ved å formulere hypoteser. Hypotesene innenfor testområdet er (Johannessen, 2009, s. 130):

$$H_0: \mu_1 = \mu_2$$

$$H_a: \mu_1 \neq \mu_2$$

Det er H_0 som direkte testes. Forkastes H_0 , blir H_a automatisk akseptert. Signifikansnivået i form av p-verdi vurderes. P-verdien blir mindre jo større differansen i gjennomsnittet er i de to utvalgene, og større ved små forskjeller. Dersom det ikke er forskjeller i gjennomsnittet i de to utvalgene vil p-verdien være 1,0. Sannsynligheten for at vi forkaster riktig H_0 vil da være 100% (Johannessen, 2009, s. 131). Ved å benytte et konfidensnivå på 95%, må Levene's test først sjekkes, hvor det avklares om variansen er over eller under 0,05. Det avgjør hvilken p-verdi som skal brukes videre for å fastslå sannsynligheten for å avvise en riktig H_0 . Hvis p-verdien er større enn 0,05 er variansen lik, men dersom den er lik eller under er variansen ulik (Johannessen, 2009, s. 132-133).

4.6.5 Regresjonsanalyse

Regresjonsanalyse benyttes for å evaluere sammenhenger mellom en eller flere uavhengige variabler på én avhengig variabel. Ved bruk av analyseformen er det spesielt interessant å undersøke hvordan endringer i uavhengige variabler forklarer endringer i den avhengige variabelen (Gripsrud et al., 2010, s. 216-217). På bakgrunn av at vår avhengige variabel, skifte av revisjonsselskap, er dikotom benyttes logistisk regresjon (Pallant, 2016, s. 171). Logistisk regresjon er særlig sensitiv for høy korrelasjon mellom variabler, multikollinearitet må derfor kontrolleres før analysen foretas (Pallant, 2016, s. 172). Dersom variablene er høyt korrelert er det sannsynlig at variablene måler det samme, og må derfor utelates fra analysen (Johannessen, 2009, s. 158).

Når fraværet av multikollinearitet er kontrollert for, og variablene inkludert i en logistisk regresjonsanalyse, kontrolleres hvorvidt modellen er signifikant som helhet. Hosmer og Lemeshow test regnes som den mest troverdige testen. Her ønskes høye signifikansverdier, hvilket angir bedre prediksjon. Ved konfidensnivå på 95% viser signifikansverdier over 0,05 at modellen kan støttes (Pallant, 2016, s. 176).

Ved logistisk regresjon identifiseres sannsynligheten for at en begivenhet inntreffer. Det gjøres ved å bruke formelen (Fugleberg, Småstuen & Tufte, 2018, s. 48-49):

$$P = \frac{e^B}{1 + e^B}$$

P = Sannsynligheten for at en begivenhet inntreffer

e^B = Oddsen for at en begivenhet inntreffer

Dersom B-koeffisienten i den logistiske regresjonsanalysen er positiv angir det en positiv effekt mellom variablene. Det mest hensiktsmessige ved tolking av regresjonsanalyse er på se på oddsratioet (e^B). Oddsratioet angir forskjellen mellom to odds. Ved oddsratio lik 1 er oddsen for at den avhengige variabelen inntreffer, i vårt tilfelle skifte av revisjonsselskap, like høy for samtlige verdier av den uavhengige variabelen som måles (Eikemo & Clausen, 2012, s. 122-124).

4.7 Vurdering av funn og konklusjoner

Hovedessensen i fasen er at vi må vurdere hvorvidt vi har målt det vi har til hensikt å måle og om vi kan stole på resultatene. Med andre ord undersøkelsens validitet og reliabilitet (Jacobsen, 2015, s. 66).

4.7.1 Validitet

Validitet handler om hvorvidt vi måler det vi har til hensikt å måle, undersøkelsens gyldighet. Validitet blir delt i to hovedgrupper; indre og ytre. Videre er den indre validiteten bestående av begrepsmessig- og kausal validitet. Den begrepsmessige gyldigheten er knyttet til om spørreskjemaet måler det vi ønsker, og den kausale gyldigheten, i hvilken grad vi kan tolke samvariasjon som årsakssammenhenger. Den ytre validiteten er knyttet til hvorvidt resultatene er gyldige i andre sammenhenger. Det innebærer om funnene kan generaliseres fra utvalg til populasjon (Jacobsen, 2015, s. 351).

Den begrepsmessige validiteten styrkes ved at vi stiller spørsmål som er med å belyse problemstillingen. Som følge av at vi delvis måler relasjon mellom revisor og klient indirekte, formulerer vi spørsmål der vi lar respondentene gi deres syn på forklaringsvariabelen. Det kalles en konkretiseringsprosess (Jacobsen, 2015, s. 351-352). Ved gjennomføring av vår tverrsnittundersøkelse ønsker vi å uttale oss om samvariasjon. Undersøkelsen viser aldri mer enn samvariasjon selv om det kan se ut som to variabler henger sammen. Her er det viktig å unngå en kausal feilslutning der samvariasjon forveksles med kausale sammenhenger (Jacobsen, 2015, s. 358). En god måte å teste samvariasjon på, er å kontrollere for en tredje variabel (Jacobsen, 2015, s. 362). Totalt sett handler den indre validiteten om hvorvidt vi har konkludert riktig ut fra teori og den gjennomførte undersøkelsen.

Videre forsøker vi å sikre den ytre validiteten ved å ha et så representativt utvalg som mulig ut fra tilgjengelige ressurser. Hvorvidt utvalget kan generaliseres til hele populasjonen er vanskelig å fastslå, men oppgaven vil bidra med nyttig informasjon om hvorvidt relasjon mellom revisor og klient er av betydning ved skifte av revisjonsselskap.

For å kontrollere utvalgets validitet, utfører vi en avviksanalyse. Avviksanalysen viser fordelingen i det teoretiske utvalget sammenlignet med det faktiske utvalget (Jacobsen, 2015, s. 364-365). Fordelinger vi presenterer er varighet på revisjonsforhold, størrelse på klientselskap og størrelse på revisjonsselskap. Det vil fremkomme om det er systematiske skjevheter i det faktiske utvalget, derav hvorvidt noen grupper er over- eller underrepresentert (Jacobsen, 2015, s. 364-365).

4.7.2 Reliabilitet

Reliabilitet handler om i hvilken grad vi kan stole på at resultatene er pålitelige. Vi må avgjøre om selve metoden for utførelse av undersøkelsen er årsaken til de oppnådde resultatene. Dersom vi ved å gjenta undersøkelsen, med samme eller annen metode, ville få samme resultat, har undersøkelsen høy reliabilitet (Gripsrud et al., 2010, s. 52). Hvis resultater derimot skyldes selve undersøkelsesopplegget, har vi feilkilder som forstyrrer resultatene. Det kalles mulige metodologiske forklaringer. Mulige feilkilder er samhandlingen mellom intervjuer og respondent ved telefonintervjuene, utformingen av spørreskjemaet, trekk ved respondentens kunnskap og interesser, trekk ved respondentens kontekst, samt koding og innlegging av data, inkludert analysen av registrerte data (Jacobsen, 2015, s. 377-382).

For å styrke undersøkelsens reliabilitet har vi gjennomført pre-test. Vi er oppmerksomme på å ikke stille ledende spørsmål, samt hvordan vi opptrer under intervjuene. Hvorvidt respondentene blir påvirket underveis i intervjuene er vanskelig å kontrollere ettersom vi foretar telefonintervju. Vi er i tillegg opptatt av å renskrive telefonintervjuene umiddelbart etter de er foretatt for å sikre høy kvalitet på innhentet data.

4.7.3 Oppsummering

Det er viktig å gjøre det mulig for andre å teste undersøkelsens validitet og reliabilitet. Det gjør vi ved å synliggjøre valgene vi har tatt gjennom hele forskningsprosessen i tillegg til å inkludere spørreskjemaene som vedlegg. På den måten kan spørsmålene tas i bruk ved eventuelle senere undersøkelser (Jacobsen, 2015, s. 385). Som nevnt, vil gjentakelse av undersøkelsen være et godt mål for reliabiliteten.

4.8 Tolking og drøfting av resultater

Avslutningsvis blir resultatene tolket. Det er nødvendig da undersøkelser ikke gir objektive, riktige og absolutte svar. På bakgrunn av at resultatene ikke er entydige, må vi drøfte funnene og forsøke å gi de en mening. Hittil er det foretatt en metodologisk drøfting hvor vi har sett på hvilke konsekvenser de ulike metodiske valgene får. Videre foretar vi substansiell drøfting der undersøkelsens funn kobles mot annen forskning og teori (Jacobsen, 2015, s. 389-391).

4.8.1 Substansiell drøfting

Vi utfører substansiell drøfting ved å sammenligne våre funn med andres forskning, samt sette funnene i en større sammenheng. Undersøkelsen viser bare en liten del av virkeligheten, og for at den skal bli nyttig, kobles funnene med andre undersøkelser (Jacobsen, 2015, s. 391-392).

Gjennom prosessen blir funnene sammenlignet med funn fra tidligere studier. Vi ser om funnene støtter- eller ikke støtter vår antakelser, og drøfter med utgangspunkt i det. Til slutt presenteres svakheter ved undersøkelsen, og på bakgrunn av det legges forslag til videre forskning frem (Jacobsen, 2015, s. 393-396).

5. Data

Proessen med innsamling av data ble gjennomført på dagtid per telefon. Av de totalt 200 selskapene i de teoretiske utvalgene, kom vi i kontakt med 151 selskap hvorav 113 deltok. Det gir en svarprosent på 56,5% (Johannessen et al., 2011, s. 262).

5.1 Rensing av data

Av to årsaker har prosessen for rensing av det innhentede datamaterialet vært enkel. For det første hadde vi to konkrete utvalg vi ønsket å innhente informasjon fra, og tok direkte kontakt utelukkende med respondenter av interesse. Det førte til at vi ikke måtte rens for besvarelser som var utenfor målgruppen. For det andre har vi benyttet relativt korte og enkle spørreskjemaer som førte til at samtlige respondenter besvarte alle spørsmål. Det vil si at vi kunne bruke svarene vi innhentet i sin helhet, utenom spørsmålet vedrørende generalforsamling som vi videre velger å holde utenfor analysen. Vi erfarte at flere av respondentene var usikre på hvorvidt revisjonsselskap ble skiftet på ordinær- eller ekstraordinær generalforsamling. På bakgrunn av det ser vi usikkerheten vedrørende riktigheten av de innhentede opplysningene for høy til å benytte variabelen videre i analysen. Det reduserer muligheten til å se hvorvidt det foreligger saklig grunn ved skifte.

Respondentene som besvarte undersøkelsen vises i tabell 2. Oversikten viser fordelingen av skiftet/ikke skiftet.

Tabell 2: Fordeling av respondenter

	Antall	Prosent
Ikke skiftet	58	51,3 %
Skiftet	55	48,7 %
Total	113	100 %

5.2 Kategorisering og koding av data

For å analysere det innhentede datamaterialet benytter vi SPSS. Alle svarene vi har hentet inn i spørreundersøkelsen kodes til tall for å benytte statistikkprogrammet. Vi oppretter kategorier for å samle besvarelsene basert på fellesnevnerne. I tillegg til å kategorisere og kode de innhentede svarene, tillegges variabelen som måler hvorvidt det er foretatt skifte av revisjonsselskap, samt kontrollvariablene varighet på revisjonsforhold, størrelse på klientselskap og størrelse på revisjonsselskap.

5.2.1 Koding av spørreskjema

Svarene på hva som var årsaken(e) til skiftet kategoriseres ut fra fellesnevnerne i besvarelsene. Relasjon mellom revisor og klient blir kategorisert ut fra hvilke begrep respondentene benytter ved egen definisjon i tillegg til at besvarelser som ordrett oppgir relasjon er inkludert. Videre kodes kategoriene på nominal målenivå. Kategoriene kodes i 1 = relasjon mellom revisor og klient, 2 = forhold hos klientselskapet, 3 = forhold hos revisjonsselskapet, 4 = preferanse for nytt revisjonsselskap, 5 = revisjonskvalitet, 6 = pris, 7 = på tide og 8 = ingen annen årsak. Hva som inkluderes i de enkelte kategoriene fremvises i vedlegg 9. Kategorien “ingen annen årsak” tilhører spørsmålet om nest viktigste årsak til skiftet. Det er verdt å nevne at spørsmålene kun er aktuelle for selskap som foretok skifte av revisjonsselskap i 2018. De 58 respondentene som ikke skiftet er derfor lagt inn som “missing value” merket “ikke skiftet”.

Svarene på hva som tillegges avgjørende vekt ved valg av revisjonsselskap og viktigste faktorer i et revisjonsforhold måles basert på i hvor stor grad svaret omhandler relasjon mellom revisor og klient. Tilsvarende fremgangsmåte som for de to foregående spørsmålene tas i bruk ved identifisering av relasjonen. Kategoriene kodes i 1 = ingen grad, 2 = lav grad, 3 = middels grad og 4 = høy grad. Kategoriseringen er på ordinalt målenivå.

Spørsmålet om hvilken bransje selskapene tilhører, kategoriseres på nominalt målenivå ut fra fellesnevnerne. Hver kategoriserte bransje blir tildelt et tall i kodeprosessen, basert på hvilke bransjer som er mest representert.

Videre foretas ikke kategorisering og koding av spørsmålet hvor klientene definerer hva som er god relasjon mellom revisor og klient. Årsaken er at spørsmålet utelukkende benyttes til å kategorisere andre svar, og vil ikke være en selvstendig del av den videre analysen i form av en variabel.

5.2.2 Avhengig variabel

Hovedfokuset i oppgaven er skifte av revisjonsselskap. Basert på at vi har to uavhengige utvalg, der det ene utvalget skiftet revisjonsselskap i 2018 og det andre ikke skiftet det siste året, oppretter vi variabelen “skifte av revisjonsselskap”. De to utvalgene kategoriseres i skiftet/ikke skiftet og tilordnes verdiene 1 og 0. Begrunnelsen for kodingen er at vi ønsker å måle sannsynligheten for at skifte av revisjonsselskap inntreffer. Fenomenet vi ønsker å undersøke skal kodes til 1 (Pallant, 2016, s. 171).

5.2.3 Uavhengig variabel

Den uavhengige variabelen er den vi ønsker å se virkningen av. Det er relasjon mellom revisor og klient i forkant av skifte av revisjonsselskap vi ønsker å forstå mer grundig. Vi ønsker å se hvorvidt relasjonen har innvirkning på om det foretas skifte. Teorien legger til grunn at relasjonen er sentral for hvorvidt skifte blir foretatt. Respondentene fra “skiftet” har rangert relasjonen til revisoren de skiftet fra, og “ikke skiftet” har rangert relasjonen til nåværende revisor. Ved rangering av relasjon mellom revisor og klient benyttes en femdel likert-skala, med tillegg av alternativene “vet ikke” og “ønsker ikke å svare”, på ordinalt målenivå. Kodingen av alternativene følger en naturlig stigning der 1 = svært dårlig, 2 = dårlig, 3 = verken god eller dårlig, 4 = god og 5 = svært god. Alternativene vet ikke/ønsker ikke å svare inkluderes i verken god eller dårlig basert på en helhetsvurdering.

5.2.4 Kontrollvariabler

For å gjøre undersøkelsen mer reliabel har vi tatt inn kontrollvariabler som mulig kan forklare hvorfor klientselskap skifter revisjonsselskap. Basert på tidligere forskning, teori og antakelser har vi inkludert varighet på revisjonsforhold, størrelse på klientselskap og størrelse på revisjonsselskap.

Varighet på revisjonsforhold er eneste variabel på forholdstallnivå, og kodes basert på antall år klientselskapet har hatt samme revisjonsselskap. For “skiftet” måles det frem til tidspunkt for skiftet. For “ikke skiftet” beregnes varigheten fra nåværende revisjonsselskap er valgt, frem til 01.05.19. På bakgrunn av at kunngjøringsdatabasen ble etablert 1. november 1999, regnes forhold der vi ikke finner kunngjøring vedrørende endring av revisor fra denne dato (Brønnøysundregistrene, 2019b).

Variablene størrelse på klientselskap og størrelse på revisjonsselskap kategoriseres på nominalt målenivå med verdiene 1 = lite og 2 = stort. Størrelse på klientselskap fastsettes basert på hvorvidt selskapet har ansatte. Bakgrunnen for å benytte antall ansatte for klassifisering, er tidligere forskning som er lagt til grunn gjennom oppgaven. Majoriteten i utvalgene har ingen ansatte, og et naturlig skille er dermed på ansatte/ikke ansatte. Størrelse på revisjonsselskap klassifiseres ut fra om revisjonsselskapet er et av de fem store eller ikke. De fem store inkluderer EY, PwC, Deloitte, BDO og KPMG. Vi anser det som et naturlig skille da selskapene, målt i omsetning, skiller seg ut i den norske bransjen (Grandal, 2017, s. 16).

Opplysningene er hentet fra Foretaksregisteret og Proff. Det er offentlig tilgjengelig informasjon vi innhentet utenom kontakt med selskapene. Ekstern informasjon hentet fra offentlige registre er troverdig, og vi ser det ikke nødvendig å få informasjonen bekreftet fra selskapene. En ytterligere fordel med ekstern informasjon, fremfor å spørre respondentene, er at lengden på intervjuene blir begrenset til det absolutt nødvendige. Det ble gjort i håp om å øke svarprosenten.

5.2.5 Interaksjonsvariabel

Vi ønsker, med utgangspunkt i fremlagt forskning, å teste hvorvidt det er en interaksjonseffekt mellom størrelse på revisjonsselskap og relasjon mellom revisor og klients påvirkning på skifte av revisjonsselskap. For å danne interaksjonsvariabelen multipliseres størrelse på revisjonsselskap og relasjon mellom revisor og klient (Pallant, 2016, s. 276).

5.3 Avviksanalyse

Vi utfører en enkel avviksanalyse for å se hvor representative de faktiske utvalgene er sammenlignet med de teoretiske utvalgene. Avviksanalysen fastslår hvorvidt noen grupper er over-, eller underrepresentert. Hensikten er å kontrollere utvalgenes validitet (Jacobsen, 2015, s. 364-365). Vi velger å la avviksanalysen bestå av kontrollvariablene.

Tabell 3: Avviksanalyse

	Skiftet		Ikke skiftet	
	Teoretisk utvalg	Faktisk utvalg	Teoretisk utvalg	Faktisk utvalg
Varighet på revisjonsforhold				
≤4 år	45%	33%	37%	40%
5-9 år	30%	31%	40%	36%
≥10 år	25%	36%	23%	24%
Størrelse på klientselskap				
Stort	49%	55%	47%	43%
Lite	51%	45%	53%	57%
Størrelse på revisjonsselskap				
Stort	58%	62%	41%	40%
Lite	42%	38%	59%	60%

Varighet på revisjonsforhold består i utgangspunktet av tallmessige verdier fra 0-20 år. Da vi ikke ser det hensiktsmessig å vise hele spekteret i avviksanalysen, tok vi utgangspunkt i det faktiske utvalget for å finne en mest mulig jevn fordeling til fremstillingen. Derfor er varighet kategorisert med ≤4 år, 5-9 år og ≥10 år. For “skiftet” er kategorien ≥10 år overrepresentert med 11%, og 5-9 år er overrepresentert med 1%. Konsekvensen er at kategorien ≤4 år er betydelig underrepresentert. Når det gjelder “ikke skiftet” er fordelingene uten store avvik. Her er kategorien ≤4 år overrepresentert med 3%, 5-9 år underrepresentert med 4%, som resulterer i at ≥10 år kun har en overrepresentasjon på 1%.

Når det gjelder størrelse på klientselskap er det, som tidligere presentert, kategorisert basert på ansatte/ikke ansatte. For “skiftet” er store klientselskap overrepresentert med 6% i det faktiske utvalget. Små klientselskap er dermed tilsvarende underrepresentert. For “ikke skiftet” er det motsatt, og vi har en overrepresentasjon av små selskap på 4%.

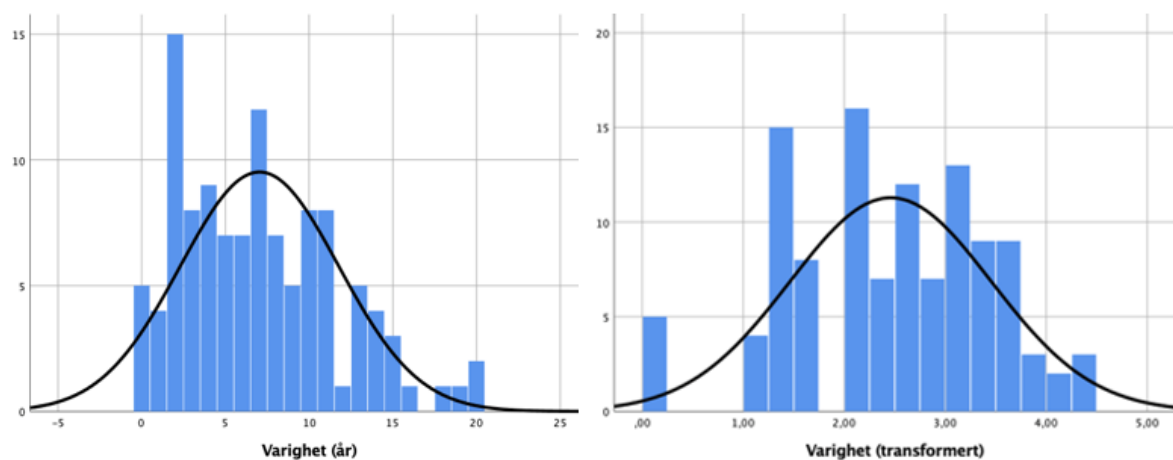
Størrelse på revisjonsselskap har mindre differanser mellom utvalgene. For “skiftet” er differansen på 4% med en overrepresentasjon av store revisjonsselskap i det faktiske utvalget. “Ikke skiftet” har kun en overrepresentasjon av store revisjonsselskap med 1%. Tilsvarende underrepresentasjoner for små revisjonsselskap gjelder begge utvalg.

Kort oppsummert er det avvik fra det teoretiske utvalget på samtlige områder. Avvikene er i de fleste tilfeller relativt små, men svekker mulighetene for generalisering av resultatene.

5.4 Deskriptiv statistikk

I følgende kapittel blir det gjennomgått enkel statistikk med den hensikt å presentere utvalgene. Vi viser fordelingen av kontrollvariablene samt den uavhengige variabelen sett mot den avhengige. Deskriptiv statistikk begrenser seg til å analysere hvordan enheter fordeler seg på variablene i datamaterialet (Johannessen et al., 2011, s. 467).

Når det gjelder varighet på revisjonsforholdene er verdiene i utgangspunktet fordelt på antall år. Verdiene er ikke normalfordelt, og blir derfor transformert. Det blir gjort ved å ta kvadratroten av antall år for alle respondentene (Pallant, 2016, s. 95-96). Resultatet av transformeringen, viser skewness og kurtosis nærmere null, hvilket tyder på at verdiene er mer normalfordelt (Pallant, 2016, s. 57). Den transformerte verdien av antall år brukes til analysene og fordelingene vises i figuren nedenfor.



Figur 5: Opprinnelig- og transformert varighet

Av figuren ser vi at utvalgene i størst grad er representert ved kortere revisjonsforhold. Varigheten som er høyest representert i vårt utvalg er to år etterfulgt av syv år.

Tabell 4 viser hvordan utvalgene fordeler seg på klientselskapenes størrelse. Som tidligere nevnt, fordeles størrelsen på klientselskap ut fra om selskapene har ansatte eller ikke. Utgangspunktet var antall ansatte i sin helhet, men verdiene var ikke tilstrekkelig normalfordelt, heller ikke ved transformering. Fordelingen ved bruk av verdiene ansatte/ikke ansatte viste seg å være relativt jevn. Tabellen viser at flest klientselskap med ansatte skiftet revisjonsselskap, mens flest klientselskap uten ansatte ikke skiftet. Det tyder på at store klientselskap i størst grad skifter revisjonsselskap.

Tabell 4: Størrelse på klientselskap

	Lite klientselskap	Stort klientselskap	Totalt
Ikke skiftet	33 (56,9%)	25 (45,5%)	58 (51,3%)
Skiftet	25 (43,1%)	30 (54,5%)	55 (48,7%)

Siste kontrollvariabel er størrelse på revisjonsselskap. Fordelingen vises i tabell 5. Av tabellen ser vi at det i størst grad skiftes fra store revisjonsselskap, og blant selskapene som ikke skiftet benyttet flest et lite revisjonsselskap. Det kan være en indikasjon på at størrelse på revisjonsselskap har betydning for skifte av revisjonsselskap.

Tabell 5: Størrelse på revisjonsselskap

	Lite revisjonsselskap	Stort revisjonsselskap	Totalt
Ikke skiftet	35 (62,5%)	23 (40,4%)	58 (51,3%)
Skiftet	21 (37,5%)	34 (59,6%)	55 (48,7%)

Krysstabellen under viser den direkte virkningen av den uavhengige variabelen på den avhengige variabelen. Vi ser hvordan selskap som skiftet revisjonsselskap i 2018 rangerte relasjonen med forrige revisor, sammenlignet med rangert relasjon av nåværende revisor hos selskapene som ikke skiftet revisjonsselskap. Blant selskapene som rangerer relasjonen som svært dårlig eller dårlig ser vi at samtlige har foretatt skifte av revisjonsselskap. Det tyder på at selskap som ikke har en tilfredsstillende relasjon til revisor velger å skifte revisjonsselskap.

Tabell 6: Rangert relasjon mellom revisor og klient

	Svært dårlig	Dårlig	Verken god eller dårlig	God	Svært god	Totalt
Ikke skiftet	0 (0%)	0 (0%)	3 (27,3%)	21 (44,7%)	34 (66,7%)	58 (51,3%)
Skiftet	2 (100%)	2 (100%)	8 (72,7%)	26 (55,3%)	17 (33,3%)	55 (48,7%)

6. Analyser og resultater

I kapittelet gjennomgås analyser som er foretatt for å besvare hver hypotese, og resultatene fra de statistiske analysene presenteres. Med mindre annet presiseres blir det brukt et konfidensnivå på 95% i analysene.

6.1 Årsak til skifte av revisjonsselskap

For å teste nullhypotesen: *Relasjon mellom revisor og klient er ikke den viktigste årsaken til at klientselskap skifter revisjonsselskap*, benytter vi tabell 7. Tabellen viser hva utvalget som skiftet revisjonsselskap oppga som viktigste og nest viktigste årsak til skiftet. Spørsmålene er ikke aktuelle for utvalget som ikke skiftet revisjonsselskap i 2018.

Tabell 7: *Viktigste og nest viktigste årsak til skiftet*

	Viktigste årsak	Nest viktigste årsak
Relasjon mellom revisor og klient	3 (5,5%)	6 (10,9%)
Forhold hos klientselskap	15 (27,3%)	0 (0,0%)
Forhold hos revisjonsselskap	15 (27,3%)	2 (3,6%)
Preferanse for nytt revisjonsselskap	5 (9,1%)	5 (9,1%)
Revisjonskvalitet	2 (3,6%)	9 (16,4%)
Pris	7 (12,7%)	8 (14,5%)
På tide	8 (14,5%)	2 (3,6%)
Ingen annen årsak		23 (41,8%)
Totalt	55 (100%)	55 (100%)

Relasjon mellom revisor og klient ble nevnt som viktigste årsak i 5,5% av tilfellene, og nest viktigste i 10,9%. Funnet er noe overraskende og skuffende. Det som hyppigst ble nevnt, typetallet, som viktigste årsak til skiftet er “forhold hos klientselskap” og “forhold hos revisjonsselskap”, begge med 27,3%. Forhold hos klientselskap er typisk at klientselskapet har flyttet eller fått nye eiere, mens forhold hos revisjonsselskap blant annet inkluderer at kontaktperson i revisjonsselskap sluttet eller revisor ikke hadde tilstrekkelig kapasitet. Komplette oversikt over kategoriseringen av svarene ligger i vedlegg 9. Det hyppigst nevnte svaret på nest viktigste årsak til skiftet er “ingen annen årsak”. Det kan bety at det er én utløsende årsak som fører til at klientselskap foretar skifte av revisjonsselskap.

På bakgrunn av det kan vi ikke forkaste nullhypotesen om at relasjon mellom revisor og klient ikke er den viktigste årsaken til at klientselskap skifter revisjonsselskap.

6.2 Betydning av relasjon mellom revisor og klient som årsak til skifte

Problemstillingen i oppgaven skal besvare om relasjon mellom revisor og klient har betydning for skifte av revisjonsselskap blant norske aksjeselskap i 2018. For å besvare det har vi formulert nullhypotesen: *Dårlig relasjon mellom revisor og klient øker ikke tilbøyeligheten for skifte av revisjonsselskap*. Hypotesen testes ved bruk av t-test og logistisk regresjon.

6.2.1 Independent samples t-test

For å teste hypotesen, utføres først en independent samples t-test hvor gjennomsnittet i de to utvalgene sammenlignes. Vi sammenligner hvordan utvalget “skiftet” rangerer relasjonen med forrige revisor, med hvordan utvalget “ikke skiftet” rangerer relasjonen med nåværende revisor. I tabellen under ser vi fordelingen av skiftet/ikke skiftet med henholdsvis 55 og 58 respondenter.

Tabell 8: Gjennomsnittlig rangert relasjon mellom revisor og klient

	Antall	Gjennomsnitt
Ikke skiftet	58	4,53
Skiftet	55	3,98

Relasjonen er rangert fra 1-5, hvor 1 er svært dårlig og 5 er svært god. I tabell 8 ser vi at gjennomsnittet av rangert relasjon mellom revisor og klient er høyere hos “ikke skiftet” enn “skiftet”. Det betyr at selskap som ikke skifter revisjonsselskap gjennomsnittlig opplever å ha bedre relasjon med revisor enn selskap som skifter revisjonsselskap.

Tabell 9: Independent samples t-test

	Levene's test for likhet av varians	T-test for likhet av gjennomsnitt
	Signifikansnivå	Signifikansnivå
Antakelse om lik varians	0,314	0,000
Antakelse om ikke lik varians		0,000

For å kontrollere om forskjellen i gjennomsnittene er signifikant sjekker vi tabell 9. Signifikansverdien for Levene's test er 0,314, hvilket er høyere enn grenseverdien på 0,05. Som følge av at verdien er høyere har vi ikke brutt antakelsen om lik varians, og benytter derfor signifikansverdien som tilhører en antakelse om lik varians ved t-test for likhet av gjennomsnitt. Testen viser en verdi på 0,000, som er lavere enn 0,05.

Det betyr at det er en statistisk signifikant forskjell i gjennomsnittet for rangert relasjon mellom revisor og klient i utvalgene skiftet/ikke skiftet. Sannsynligheten for at vi forkaster en riktig H_0 er $<1\%$. Dermed forkastes nullhypotesen om at gjennomsnittet for rangert relasjon mellom revisor og klient hos gruppene skiftet/ikke skiftet er lik. På bakgrunn av det aksepteres alternativhypotesen om at det er differanse i gjennomsnittet mellom skiftet/ikke skiftet.

6.2.2 Logistisk regresjonsanalyse

Resultatene i ovennevnte t-test bekrefter at det er forskjell mellom skiftet/ikke skiftet og relasjon mellom revisor og klient. For å finne hvor mye av variansen i skiftet/ikke skiftet som forklares av relasjonen og kontrollvariabler benyttes en logistisk regresjonsanalyse. På den måten kan vi se i hvor stor grad hvilke variabler forklarer hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. Vi inkluderer kontrollvariablene varighet på revisjonsforhold, størrelse på klientselskap og størrelse på revisjonsselskap i analysen. Formålet er å teste hypotesene knyttet til variablene.

En forutsetning vi må kontrollere før vi foretar regresjonsanalysen er å sjekke for fravær av multikollinearitet blant variablene relasjon mellom revisor og klient, varighet på revisjonsforhold, størrelse på klient- og revisjonsselskap. Det er ingen naturlig fremgangsmåte for å kontrollere for multikollinearitet ved logistisk regresjon. Det anbefales å gjennomføre en multipl regressjonsanalyse i SPSS og utelukkende bruke kollinearitetsstatistikken (Pallant, 2016, s. 170).

Tabell 10: Kontroll for multikollinearitet

	Kollinearitetsstatistikk	
	Toleranse	VIF
Relasjon mellom revisor og klient	0,879	1,138
Varighet på revisjonsforhold	0,895	1,117
Størrelse på klientselskap	0,900	1,112
Størrelse på revisjonsselskap	0,986	1,014

For å oppfylle forutsetningen om at det ikke eksisterer multikollinearitet er kriteriene toleranseverdier høyere enn 0,1 og VIF-verdier lavere enn ti. Samtlige verdier ligger innenfor grensene, og det er derfor ingen indikasjon på multikollinearitet i analysen (Pallant, 2016, s. 159). Det betyr at ingen av variablene måler det samme. Alle inkluderes dermed i regresjonsanalysen.

Ved utførelse av den logistiske regresjonsanalysen inkluderer vi i første omgang kontrollvariablene før vi tar inn den uavhengige variabelen. Det gir to modeller som sammenlignes for å se virkningen av den uavhengige variabelen.

Videre blir resultatene av den logistiske regresjonsanalysen tolket. Første steg er å sjekke hvorvidt regresjonsmodellene som helhet er signifikante. Hosmer og Lemeshow test viser signifikansverdier på 0,351 og 0,757. Verdiene er høyere enn 0,05 og modellene støttes (Pallant, 2016, s. 176). Godt samsvar for modellene som helhet bekreftes. Samtidig ser vi av signifikansnivået at modellen som inkluderer den uavhengige variabelen har bedre passform. Det vil si at modell 2 er bedre til å forutse utfallet av hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap (Pallant, 2016, s. 176).

Tabell 11: Logistisk regresjonsanalyse

	Modell 1	Modell 2
Konstant	-0,344 (-0,627) †	2,604 (2,378) *
Varighet på revisjonsforhold	-0,187 (-0,921)	0,007 (0,032)
Størrelse på klientselskap	0,543 (1,364)	0,182 (0,422)
Størrelse på revisjonsselskap	0,955 (2,418) *	1,131 (2,667) **
Relasjon mellom revisor og klient		-1,016 (-3,256) ***
Hosmer og Lemeshow test	8,894 (p=0,351)	5,003 (p=0,757)
Tall i parentes: z-verdier = (B/S.E)		
†p<0,10		
*p<0,05		
**p<0,01		
***p<0,005		

Tabell 11 gir informasjon om hver av variablenes bidrag til å forutse hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. I modell 1 er størrelse på revisjonsselskap eneste signifikante variabel. Den positive verdien indikerer økt tilbøyelighet til å foreta skifte dersom det er engasjert stort revisjonsselskap. Etter å inkludere den uavhengige variabelen, relasjon mellom revisor og klient, i modell 2 ser vi at størrelse på revisjonsselskap fremdeles er signifikant, nå på et høyere nivå. Samtidig ser vi at relasjon mellom revisor og klient er signifikant, med negativ verdi. Det vil si at jo dårligere relasjonen til revisor oppleves, jo mer tilbøyelig vil klientselskapet være til å skifte revisjonsselskap.

Variabelen med sterkest prediksjon for hvorvidt det foretas skifte er størrelse på revisjonsselskap med oddsratio på 3,099 ($e^{1,131}$). Oddsratioet måler oddsen for at klient som benytter stort revisjonsselskap skifter revisjonsselskap sett mot referansekategori. Variabelens referansekategori er lite revisjonsselskap. Det vil si at selskap som benytter stort revisjonsselskap har 3,099 ganger høyere odds for å foreta skifte.

Relasjon mellom revisor og klient har oddsratio på 0,362 ($e^{-1,016}$). Variabelen er kontinuerlig der referansekategori er det laveste nivået, altså svært dårlig. Med negativ B-verdi og dermed oddsratio lavere enn 1, måler vi oddsen for at skifte av revisjonsselskap ikke inntreffer. Vi ønsker å se hvordan relasjonen påvirker hvorvidt det foretas skifte. For å hjelpe tolkingen, kan vi finne den inverse verdien. Det gir et inverst oddsratio på 2,762 ($1/0,362$) (Pallant, 2016, s. 179). Det vil si at for hvert nivå reduksjon av målt relasjon, øker oddsen for å skifte revisjonsselskap med 2,762. Det bekrefter at selskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap når relasjon mellom revisor og klient oppleves dårligere.

I den gjennomførte t-testen så vi at gjennomsnittlig rangert relasjon mellom revisor og klient varierte med utvalgene skiftet/ikke skiftet. Vi aksepterte alternativhypotesen om at det er forskjell i rangert relasjon mellom utvalgene. Videre i den logistiske regresjonsanalysen ser vi at redusert relasjon mellom revisor og klient har en signifikant påvirkning på hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. På bakgrunn av det forkastes nullhypotesen, og vi bekrefter alternativhypotesen: *Dårlig relasjon mellom revisor og klient øker tilbøyeligheten for skifte av revisjonsselskap.*

Kontrollvariablene varighet på revisjonsforhold og størrelse på klientselskap er ikke signifikante. Vi kan derfor ikke forkaste nullhypotesene om at små klientselskap ikke er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap eller at klientselskap ikke er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap etter kort tid. Vi kan med andre ord ikke si om små klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap eller at klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap etter kort tid.

Størrelse på revisjonsselskap derimot, gir grunnlag for å forkaste nullhypotesen og akseptere alternativhypotesen: *Klienter av store revisjonsselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.* At størrelse på revisjonsselskap har en signifikant påvirkning på hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap bekreftes. Noe overraskende, er oddsen for å skifte revisjonsselskap dersom det er engasjert et stort revisjonsselskap høyere enn oddsen for å skifte revisjonsselskap dersom relasjon mellom revisor og klient blir dårligere.

6.2.3 Interaksjon

Vi har funnet at både relasjon mellom revisor og klient og størrelse på revisjonsselskap har signifikant påvirkning på hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. Videre ønsker vi å se om det eksisterer en interaksjonseffekt og teste nullhypotesen: *Relasjon mellom revisor og klient betyr ikke mer ved skifte av revisjonsselskap dersom klientselskapet har engasjert lite revisjonsselskap.*

Første steg er å sjekke variablene, inkludert interaksjonsvariabelen, for multikollinearitet ved bruk av tilsvarende fremgangsmåte som tidligere. Tabell 12 viser at interaksjonsvariabelen og størrelse på revisjonsselskap har toleranseverdier lavere enn 0,1 og VIF-verdier høyere enn 10 (Pallant, 2016, s. 159) Det betyr at det eksisterer korrelasjon mellom variablene og det er ikke mulig å teste interaksjonsvariabelen, relasjon mellom revisor og klient*størrelse på revisjonsselskap (Pallant, 2016, s. 170). På bakgrunn av det har vi ikke grunnlag for å forkaste nullhypotesen.

Tabell 12: Kontroll for multikollinearitet - interaksjonsvariabel

	Kollinearitetsstatistikk	
	Toleranse	VIF
Relasjon mellom revisor og klient	0,541	1,850
Varighet på revisjonsforhold	0,870	1,150
Størrelse på klientselskap	0,879	1,137
Størrelse på revisjonsselskap	0,033	30,612
Interaksjon: Relasjon mellom revisor og klient*størrelse på revisjonsselskap	0,031	31,793

7. Drøfting

I kapittelet blir funnene fra undersøkelsen gjennomgått og relatert til teori.

Spørreundersøkelsen belyser hvorfor selskap skifter revisjonsselskap og hvordan de opplever relasjon mellom revisor og klient. I tillegg har vi sett om varighet på revisjonsforhold, størrelse på klient- eller revisjonsselskap har innvirkning på skiftet.

Utvalget for undersøkelsen er aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018, og aksjeselskap som ikke skiftet. Svarprosenten er på henholdsvis 55% og 58%, og er dermed relativt jevnt fordelt.

7.1 Uavhengig variabel

7.1.1 Relasjon mellom revisor og klient som årsak til skifte

I undersøkelsen er relasjon mellom revisor og klient definert ved å ta utgangspunkt i hvordan hver enkelt respondent definerer en god relasjon mellom revisor og klient (Barnes, 1994). Det blir benyttet for å fastslå om relasjonen har betydning for skifte av revisjonsselskap, og for å besvare hypotesen: *Relasjon mellom revisor og klient er den viktigste årsaken til at klientselskap skifter revisjonsselskap.*

Hypotesen baserer seg på tidligere studier fra USA, Malta og Canada hvor det er funnet at relasjonsrelaterte faktorer har vært av betydning for skifte av revisjonsselskap. I USA ble det funnet at faktorer som omhandler samspeillet mellom revisor og klient ble ansett som viktigste årsak til skifte av revisjonsselskap blant små klientselskap. På Malta ble atferdsmessige faktorer rangert som viktigste årsak til skifte, uavhengig av størrelse på klient- og revisjonsselskap. I den kanadiske undersøkelsen ble det funnet at relasjon var hovedårsaken til skifte av revisjonsselskap.

For å besvare hypotesen laget vi frekvenstabeller for viktigste- og nest viktigste årsak til foretatte skifter. Frekvenstabellene baserer seg kun på utvalget som skiftet revisjonsselskap i 2018, da spørsmålet ikke er relevant for selskapene som ikke foretok skifte.

Tabellene viser at relasjon mellom revisor og klient kun ble oppgitt som viktigste årsak i 5,5% av tilfellene, og 10,9% av tilfellene som nest viktigste årsak. Oftest nevnt ble forhold hos revisjons- og klientselskap som viktigste årsak, og ingen annen årsak etterfulgt av revisjonskvalitet som nest viktigste årsak. Se vedlegg 9 for detaljert oversikt over hva som inngår i kategoriene.

En forklaring til at det tilsynelatende er lav andel skifter som er begrunnet med relasjon mellom revisor og klient er klassifisering av svarene. Vi har valgt å kun inkludere svarene der respondenten direkte sa relasjon og der definisjonen av relasjon mellom revisor og klient ble oppgitt som årsak. Hvorvidt andre svar er å anse som relasjonsmessige årsaker er verdt en videre diskusjon.

Forhold hos revisjonsselskap og forhold hos klientselskap er oftest nevnt som viktigste årsak. Kategoriene inkluderer blant annet at revisor gikk av med pensjon, klientselskapet fulgte revisor da vedkommende skiftet revisjonsselskap, kontaktpersonen sluttet i revisjonsselskapet, klientselskapet fikk ny kontaktperson og klientselskapet skiftet til revisor som (ny) eier allerede benytter for andre selskap. Videre er preferanse for nytt revisjonsselskap i 9,1% av tilfellene oppgitt som viktigste årsak til skiftet. Kategorien inkluderer blant annet kjennskap til nytt revisjonsselskap.

Utgangspunktet i henhold til norsk lovgivning er at revisor tjenestegjør inntil ny revisor er valgt, samtidig som en revisor med erfaring og kjennskap til klienten trolig vil gjennomføre en mer tids- og kostnadseffektiv revisjon (Aksjeloven, 1997, §7-2; Gulden, 2010, s. 390). Med det som utgangspunkt kan det være rent forretningsmessig motivert at klienter ønsker å følge revisor, eller ser det naturlig å vurdere andre muligheter når revisor med kjennskap til selskapet ikke lenger utfører revisjonen.

På den andre siden skal ikke revisor påta seg oppdrag dersom det eksisterer tilknytning som er egnet til å svekke revisors uavhengighet eller objektivitet (Revisorloven, 1999, §4-1).

Egeninteresse- og fortrolighetstrusler vedrørende revisors objektivitet kan være tilstedeværende ved nær forretningsforbindelse, eller revisor er for velvillig innstilt grunnet nær forbindelse fra langvarig relasjon til klientselskapet (DnR, 2008, s. 15-16). Revisors tilsynelatende uavhengighet bør tas i betraktning i slike situasjoner. I tillegg til hvordan revisor oppfatter egen situasjon er det viktig hvordan omverden oppfatter revisors uavhengighet (Gulden, 2010, s. 42).

Forholdene krever en skjønnsmessig vurdering som er vanskelig å ta stilling til gitt informasjonen vi innehar. En slik skjønnsmessig klassifisering av årsakene vil dessuten gi usikkerhet i form av lite nøyaktige resultater. Videre i drøftelsen tas utgangspunkt i de faktiske resultatene som er lagt frem basert på den fastsatte klassifiseringen.

Én årsak til at aksjeselskapene i stor grad ikke nevner relasjon mellom revisor og klient som begrunnelse for skifte av revisjonsselskap, kan henge sammen med funnene fra undersøkelsen av kundetilfredshet gjennomført av EPSI Rating og Norstat. Undersøkelsen viser at kundetilfredsheten med revisjonsselskapene i Norge var rekordhøy i 2018 (EPSI Rating, 2018). Med utgangspunkt i at klientene er mer fornøyd med revisjonsselskapene enn noen gang tidligere, er en naturlig antakelse at dét er en årsaksforklaring for den lave andelen som begrunnet skiftet i faktorer knyttet til relasjonen.

En annen forklaring kan relateres til funnene fra undersøkelsen i Canada. Det ble funnet at selv om klientene begrunnet skifte med andre faktorer, viste videre diskusjon med klienten at problemer med relasjonen var den underliggende årsaken til at de gikk ut i markedet for å teste prisnivået (Fontaine et al., 2012, s. A7). Hvorvidt problemer med relasjonen er den underliggende årsaken blant utvalget vårt kan ikke besvares basert på ovennevnte, men kan være en mulig årsaksforklaring til den lave andelen av skifter begrunnet med relasjon mellom revisor og klient.

Resultatene viser ikke at relasjon mellom revisor og klient er den viktigste årsaken til at norske aksjeselskap skiftet revisjonsselskap i 2018. Hvorvidt det kan være en underliggende årsak er derimot ikke avklart.

7.1.2 Dårlig relasjon mellom revisor og klient fører til skifte av revisjonsselskap

Til tross for at relasjon mellom revisor og klient ikke ble trukket frem som direkte driver til foretatt skifte av revisjonsselskap, aksepterte vi hypotesen: *Dårlig relasjon mellom revisor og klient øker tilbøyeligheten for skifte av revisjonsselskap*. I likhet med forrige hypotese, bygger hypotesen på at flere tidligere studier har funnet at misnøye knyttet til relasjonsmessige faktorer har betydning for skifte av revisjonsselskap.

For å besvare hypotesen startet vi med å sammenligne svar fra utvalgene skiftet/ikke skiftet. Først gjennomførte vi en independent samples t-test. Det ble funnet signifikante forskjeller i rangert relasjon mellom utvalgene. Selskapene som skiftet revisjonsselskap hadde lavere gjennomsnittlig relasjon til revisor sammenlignet med selskapene som ikke skiftet revisjonsselskap. Det kan tyde på at relasjon mellom revisor og klient har betydning for hvorvidt det foretas skifte.

Videre gjennomførte vi en logistisk regresjonsanalyse for å finne hvor mye av variansen i skiftet/ikke skiftet som forklares av relasjon mellom revisor og klient og kontrollvariablene; varighet på revisjonsforhold, størrelse på klient- og revisjonsselskap. Analysen viser at tilbøyeligheten til å skifte revisjonsselskap øker når relasjonen reduseres. Dermed ble hypotesen akseptert.

En naturlig antakelse om at klienten ønsker å engasjere den revisoren der det er gode forutsetninger for optimalt samarbeid, og dermed revisoren der relasjonen er tilfredsstillende, kan være en forklaring. Ikke unormalt i et hvilket som helst kunde-leverandørforhold er å benytte den tjenesteleverandøren klienten opplever høyest tilfredshet til. Revisjonsselskapene er leverandører av revisjonstjenester, men bransjen særpreges med reguleringer av revisors uavhengighet og objektivitet (Gulden, 2010, s. 43). Skillet på hvorvidt revisor er uavhengig eller ikke er uklart, og som det presiseres i Fontaine, Letaifa og Herdas studie må revisor åpenbart forbli uavhengig av klientene, og personlig relasjon til klientene skal ikke gå på bekostning av uavhengigheten (Fontaine et al., 2012, s. A13).

Med utgangspunkt i ovennevnte tilsier en naturlig forretningsmessig antakelse at dårlig relasjon mellom revisor og klient vil være årsak til skifte av revisjonsselskap. Samtidig tar reguleringer sikte på å opprettholde uavhengigheten og objektiviteten ved å begrense relasjonen. Retningen på årsakssammenhengen mellom relasjonen og hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap er derfor interessant. For at revisjonen skal opprettholde sin verdi, er kravene til revisors uavhengighet særlig regulert. Revisor plikter å foreta løpende vurderinger av egen uavhengighet, slik at det opprettholdes sunn relasjon (DnR, 2008, s. 19). Ved utforming av forslag til ny revisorlov vurderte revisor- og regnskapsførerlovutvalget hvorvidt det skulle stilles særnorske krav til revisors uavhengighet for foretak som ikke er av allmenn interesse, men endte med å unnlate det i den nye loven. Forslaget innebærer dermed en lemping i uavhengighetsreglene, og er i tråd med EU-direktivet (NOU 2017:15, s. 18).

Funnene våre antyder ikke at for god relasjon mellom revisor og klient fører til skifte av revisjonsselskap. Hvorvidt det betyr at god relasjon mellom revisor og klient ikke er et reelt problem, eller om det vil si at selskapene med god relasjon burde skiftet revisjonsselskap, er det ikke grunnlag til å konkludere på.

Videre kan funnene sees i sammenheng med rotasjonsreguleringer. I lovforslaget til revisorloven foreslås det å innføre firmarotasjon for selskap av allmenn interesse for å sikre revisors uavhengighet (NOU 2017:15, s. 244). På den ene siden kan det tenkes at klient/revisor ikke tar ansvar og avslutter forretningsforbindelsen dersom det oppstår for god relasjon mellom revisor og klient, og rotasjonsplikt kunne vært hensiktsmessig å innføre også for unoterte selskap. På den andre siden kan økt tilbøyelighet til å skifte revisjonsselskap ved dårlig relasjon tyde på at relasjon som truer revisors uavhengighet og objektivitet ikke er særlig problematisk. Det kan tyde på at reguleringer ikke vil være nødvendig. Til tross for at relasjon mellom revisor og klient kan knyttes til objektivitet og uavhengighet, er det ikke gitt at revisors objektivitet og uavhengighet nødvendigvis er truet ved god relasjon. Det kan være et hårfint skille som må vurderes i hver enkelt situasjon.

Sett i sammenheng med at relasjon mellom revisor og klient ikke oppgis som viktigste årsaker til skifte, kan økt tilbøyelighet for å skifte revisjonsselskap når relasjonen er dårlig, tyde på relasjon mellom revisor og klient som underliggende årsak til skifter. Basert på at relasjonen i få tilfeller nevnes som årsak til at det er foretatt skifte av revisjonsselskap, samtidig som det er signifikant forskjell i rangert relasjon mellom utvalgene der dårlig relasjon øker tilbøyeligheten for å skifte revisjonsselskap, er det mulig funn i retning av den kanadiske studien. Fontaine, Letaifa og Herdas studie ble gjennomført ved hjelp av dybdeintervjuer som gir mulighet til å gå nærmere inn på og avdekke sammenhengene. Vi har ikke mulighet til å stille respondentene ytterligere spørsmål angående antakelsen.

Avslutningsvis lander vi på at det er naturlig å anta at dårlig relasjon mellom revisor og klient fører til at selskap ønsker å skifte revisjonsselskap, men at det er viktig å vurdere hvorvidt svært god relasjon er en utfordring ved vurdering av hvorvidt kravene til uavhengighet opprettholdes.

7.2 Kontrollvariabler

7.2.1 Varighet på revisjonsforhold

Klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap etter kort tid er hypotesen vi ønsket å besvare vedrørende varighet på revisjonsforhold. Hypotesen er inspirert av rotasjonsplikten der det reguleres at revisjonsforhold ikke pågår over for lang tid. Vår antakelse var at de fleste klientselskap skifter før det går uforsvarlig lang tid.

Vi testet kontrollvariabelen i den logistiske regresjonsanalysen som ga en ikke-signifikant indikasjon på at varighet hadde en positiv effekt på hvorvidt det ble foretatt skifte. Det vil si at dess lengre revisjonsforhold, dess mer tilbøyelig for å skifte revisjonsselskap. Basert på at variabelen imidlertid ikke er signifikant, kunne vi ikke forkaste nullhypotesen om at klientselskap ikke er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap etter kort tid. Forklaringen kan være at revisors uavhengighet i økende grad er utsatt ved revisjonsforhold som har pågått over lengre tid. Likevel kan slike forhold være individuelle uavhengig av varigheten på revisjonsforholdet, som viste seg å ikke være en relevant kontrollvariabel.

7.2.2 Størrelse på klientselskap

Vi ønsket å besvare hypotesen: *Små klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.* Bakgrunnen er Margi og Baldacchinos funn om at små klientselskap ønsker personlig forhold til revisor, sett i sammenheng med Addams og Davis' resultater om at relasjon var sentral årsaksforklaring til skifte av revisjonsselskap spesifikt for små klientselskap.

Den logistiske regresjonsanalysen viste indikasjoner på at store klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap, men variabelen gir ingen signifikant årsaksforklaring for skifte av revisjonsselskap. Basert på det hadde vi ikke grunnlag for å akseptere hypotesen, og måtte derfor akseptere nullhypotesen om at små klientselskap ikke er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap. Forklaringen kan være at selskap med ansatte i større grad møter revisor, og derfor er mer oppmerksom på revisor-klient relasjonen, enn selskap uten ansatte. Likevel er selskap forskjellige uavhengig av størrelse, og det viste seg å ikke være en relevant kontrollvariabel.

7.2.3 Størrelse på revisjonsselskap

På forhånd antok vi at klienter av store revisjonsselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap. Antakelsen er hovedsakelig forankret i undersøkelsen utført av EPSI Rating og Norstat som fant at klientselskap i 2018 var mer tilfreds med de små revisjonsselskapene (EPSI Rating, 2018).

Vi undersøkte antakelsen ved å inkludere størrelse på revisjonsselskap som kontrollvariabel i den logistiske regresjonsanalysen, slik det ble gjort med varighet på revisjonsforhold og størrelse på klientselskap. Det ble funnet signifikant sammenheng mellom størrelse på revisjonsselskap og skifte av revisjonsselskap. Analysen viste at tilbøyeligheten for å skifte er større dersom det er engasjert et av de fem store revisjonsselskapene. Funnet støtter antakelsen om at dersom det engasjeres et stort revisjonsfirma øker tilbøyeligheten for å skifte revisjonsselskap signifikant, og nullhypotesen forkastes. Det vil si at vi aksepterte alternativhypotesen: *Klienter av store revisjonsselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.*

Funnene er ikke sammenfallende med studien fra Singapore. Der ble det funnet at det hyppigst skiftes fra små revisjonsselskap. Begrunnelsen var at små revisjonsselskap har færre ressurser og tilbyr dermed lavere revisjonskvalitet. Det er imidlertid verdt å trekke frem at undersøkelsen ble gjort blant børsnoterte selskap (Woo & Koh, 2001, s. 133 og 142). Det er naturlig å tenke at børsnoterte selskap er mer ressurskrevende enn unoterte selskap, derav begrunnelsen med manglende ressurser hos de små revisjonsselskapene. Vår studie gjelder derimot unoterte selskap i Norge, og lavere krav til revisjonsselskapets ressurser kan være forklaringen til de motstridende funnene.

Våre funn kan imidlertid relateres til et av Magri og Baldacchinos funn. Resultatet deres viste at små klientselskap i større grad ønsker personlig relasjon til revisor, sammenlignet med store klientselskap som vektlegger revisjonsrelaterte faktorer. I studien er små klientselskap selskap med opp til 49 ansatte (Magri og Baldacchino, 2004, s. 960 og 966-967). Våre utvalg består i hovedsak av selskap innenfor begrensningen. Dermed kan det tenkes at selskapene som engasjerer stort revisjonsselskap i større grad, uavhengig av klassifisering som stort eller lite klientselskap i undersøkelsen, skifter revisjonsselskap grunnet mangel på personlig relasjon til revisor.

7.3 Interaksjonsvariabel

Den logistiske regresjonsanalysen viste at relasjon mellom revisor og klient og størrelse på revisjonsselskap hadde signifikant påvirkning på hvorvidt det ble foretatt skifte av revisjonsselskap. Videre var vi interessert i å teste hvorvidt det forelå interaksjon mellom variablene. Det er med en antakelse om at størrelse på revisjonsselskap påvirker relasjonens påvirkning på hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. Det er basert på en helhetsvurdering av studiene fra EPSI Rating og Norstat, Singapore og Malta.

En forutsetning for å teste interaksjonsvariabelen i en logistisk regresjonsanalyse er å kontrollere for fraværet av multikollinearitet. Variabelen relasjon mellom revisor og klient*størrelse på revisjonsselskap viste sterk korrelasjon til variabelen størrelse på revisjonsselskap. Det betyr at variablene måler det samme, og vi kan ikke inkludere interaksjonsvariabelen i en logistisk regresjonsanalyse. På bakgrunn av det fikk vi ikke testet nullhypotesen: *Relasjon mellom revisor og klient betyr ikke mer ved skifte av revisjonsselskap dersom klientselskapet har engasjert lite revisjonsselskap.*

8. Avslutning

Oppgaven har forsøkt å besvare problemstillingen: *Har relasjon mellom revisor og klient betydning for skifte av revisjonsselskap?* Vi vil presentere hovedfunnene og forklare hva vi bør ha gjort annerledes, samt noen forslag til videre forskning.

8.1 Konklusjon

Basert på teori om skifte av revisjonsselskap, kundetilfredshet og revisors uavhengighet har vi argumentert for at relasjon mellom revisor og klient har betydning for skifte av revisjonsselskap blant norske aksjeselskap i 2018. Vi har testet våre teoribaserte antakelser med følgende hypoteser:

H₁: Relasjon mellom revisor og klient er den viktigste årsaken til at klientselskap skifter revisjonsselskap.

Analysen viste at forhold hos klient- og revisjonsselskap var de viktigste årsakene til at selskapene skiftet revisjonsselskap i 2018. Relasjon mellom revisor og klient ble oppgitt som viktigste årsak i kun 5,5% av tilfellene. Det ble diskutert om den lave andelen skyldes klassifisering av svarene, derunder hvorvidt andre forhold er å anse som relasjonsmessige årsaker. Videre trekkes høy kundetilfredshet til revisjonsselskapene i Norge i 2018 frem som en årsak til den lave andelen (EPSI Rating, 2018). Hypotesen støttes ikke.

H₂: Dårlig relasjon mellom revisor og klient øker tilbøyeligheten for skifte av revisjonsselskap.

Analysene viste signifikant lavere relasjon blant selskapene som skiftet revisjonsselskap og at tilbøyeligheten til å skifte revisjonsselskap øker når relasjonen reduseres. Hypotesen støttes.

H₄: Klienter av store revisjonsselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.

Analysene viste signifikant sammenheng mellom størrelse på revisjonsselskap og skifte av revisjonsselskap, og at klienter av store revisjonsselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap. Hypotesen støttes.

H₃: Små klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap.

H₅: Klientselskap er mer tilbøyelig til å skifte revisjonsselskap etter kort tid.

H₆: Relasjon mellom revisor og klient betyr mer ved skifte av revisjonsselskap dersom klientselskapet har engasjert lite revisjonsselskap.

Variablene gir ingen signifikante årsaksforklaringer for skifte av revisjonsselskap, og hypotesene fikk derfor ikke støtte.

De ovennevnte funnene kan tyde på at problemer med relasjon mellom revisor og klient er en underliggende årsak til at det blir foretatt skifte av revisjonsselskap. Det er i samsvar med funn fra studie gjennomført i Canada av Fontaine, Letaifa og Herda (Fontaine et al., 2012, s. A7). Det var overraskende å se at så få selskap begrunnet skiftet med relasjonsmessige faktorer, men som tidligere diskutert kan det vurderes hvorvidt den virkelige andelen av relasjonsmessige årsaker er høyere. Samtidig var det interessant å se at det eksisterer en signifikant forskjell i rangert relasjon og hvorvidt det foretas skifte av revisjonsselskap. Derfor er det fornuftig å holde reguleringene vedrørende revisors uavhengighet og objektivitet oppdatert. Tilbøyeligheten for å skifte revisjonsselskap øker imidlertid mer dersom det er engasjert et stort revisjonsselskap heller enn et lite.

Til tross for at klienter ikke oppgir relasjon til revisor som årsak til skifte av revisjonsselskap, ser vi at dårligere relasjon mellom revisor og klient øker tilbøyeligheten til å foreta skifte. Våre funn viser at relasjon mellom revisor og klient har betydning for skifte av revisjonsselskap.

8.2 Svakheter og forslag til videre forskning

Ved gjennomføring av mastergradsavhandlingen har vi hatt begrensning i tid og ressurser. Det har gjort at vi har måtte begrense oss, og dermed ikke hatt mulighet til å undersøke alle områdene vi har vært interessert i. Vi fokuserte på høy svarprosent i spørreundersøkelsen, og gjorde den dermed så kort som mulig. Det resulterte i at vi ikke fikk avdekket flere, muligens mer relevante, kontrollvariabler. Valg av kontaktform har i flere tilfeller resultert i telefonintervju der respondentene ikke har forberedt seg på forhånd. Det kan ha ført til at respondentene ikke har gitt gjennomtenkte svar.

Datainnhenting fra selskap som skiftet revisjonsselskap i løpet av 2018 er gjennomført i februar 2019. Noen av skiftene kan ha skjedd for et helt år siden. Et forslag til videre forskning er derfor å begrense studien til skifter som nylig er foretatt for å få reaksjonen nærmere skiftet i tid. Videre tenker vi det er interessant å se hvordan klienter reagerer på oppkjøp av revisjonsselskap på bakgrunn av at mange begrunner skiftet med forhold hos revisjonsselskapet. Generelt vil det være interessant å se hva som skjer i etterkant av skifter, og dermed forske på skifte av revisjonsselskap som uavhengig variabel.

Samtidig bygger studien delvis på forslag til ny revisorlov. Det vil være interessant å se på virkningene av lovendringene noen år etter innføring, da med særlig fokus på uavhengighetsreglene. Revisor sitt syn på de nye uavhengighetsreglene relatert til om revisor oppfatter skillet mellom en profesjonell, sunn relasjon og trussel av egen uavhengighet som vanskelig eller uklart vil være interessant videreføring av relasjon mellom revisor og klient som forskningsområde.

Totalt ser vi det særlig interessant å forske videre på relasjon i revisjonsbransjen, og avdekke hvorvidt begrepet "sunn relasjon" bør innføres.

Referanseliste

- Addams, H. L. & Davis, B. (1994). Privately held companies report reasons for selecting and switching auditors. (Industry Overview). *The CPA Journal*, 64(8), 38.
- Addams, H. L., Davis, B. & Mano, R. M. (1996). Publicly and privately held companies report reasons for selecting and switching auditors: Certified Public Accountant. *The CPA Journal*, 66(4), 74.
- Aksjeloven. (1997). Lov om aksjeselskaper (LOV-1997-06-13-44).
- Barnes, J. (1994). Close to the customer: But is it really a relationship? *Journal of Marketing Management*, 10(7), 561-570.
- Brønnøysundregistrene. (2016, 8. august). Om søk på kunngjøringer. Hentet fra https://www.brreg.no/produkter-og-tjenester/om_sok/
- Brønnøysundregistrene. (2019a). *Kunngjøringer*. Hentet fra <https://w2.brreg.no/kunngjoring/>
- Brønnøysundregistrene. (2019b). *Kunngjøringer*. Hentet fra https://w2.brreg.no/kunngjoring/kombisok.jsp?datoFra=01.01.1999&datoTil=31.12.2000&id_region=500&id_fylke=10&id_kommune=1001&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.
- Den norske Revisorforening. (2008). *Den norske Revisorforenings regler om etikk*. Hentet fra https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/etikk/DnRs_regler_om_etikk
- Den norske Revisorforening. (2018). *Revisors Håndbok*. Oslo: Fagbokforlaget.
- Eikemo, T. A. & Clausen, T. H. (2012). *Kvantitativ analyse med SPSS* (2. utg.). Trondheim: Tapir Akademisk Forlag.
- Enhetsregisterloven. (1994). Lov om Enhetsregisteret (LOV-1994-06-03-15).
- EPSI Rating. (2018, 31. mai). Revisjon og regnskap 2018. Hentet fra <http://www.epsinorway.org/report/revisjon-og-regnskap-2018/>
- EPSI Rating. (2018, 31. mai). Tabell - Kundetilfredshet. Hentet fra <http://www.epsinorway.org/report/revisjon-og-regnskap-2018/>
- EPSI Rating. (u.å.). Om EPSI Rating. Hentet fra <http://www.epsi-norway.org/om-epsi-rating/>
- European Parliament and Council Directive of 17. may 2006 (Rdir. 2006/43/EC). Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=DA>

- Fontaine, R. B., 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*, 08-2012.
- Fontaine, R., Letaifa, S. B. & Herda, D. (2013). An Interview Study to Understand the Reasons Clients Change Audit Firms and the Client's Perceived Value of the Audit Service. *Current Issues in Auditing*, 7(1), A1-A14.
- Foretaksregisterloven. (1985). Lov om registrering av foretak (LOV-1985-06-21-78).
- Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven §7-6. (2018). Lov om aksjeselskaper (FOR-2018-01-03-7).
- Francis, J. R., & Wilson, E. R. (1988). Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *Accounting Review*, 63(4), 663-682.
- Fugleberg, O., Småstuen, M., & Tufte, P. (2018). *Innføring i logistisk regresjon : Med eksempler på analyse*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Grandal, B. H. (2017, 24. mars). Vil ikke spise kirsebær med de store. *Regnskap & økonomistyring*, s. 16.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R. (2010). *Metode og dataanalyse. Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP* (2. utg.). Oslo: Høyskoleforlaget.
- Gulden, B. P. (2010). *Revisjon - teori og metode* (6. utg.). Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- 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.
- Johannessen, A. (2009). *Introduksjon til SPSS* (4. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk administrative fag* (3. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Kluger, B. D. & Shields, D. (1991). Managerial moral hazard and auditor changes. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(3), 255-272.
- Knudsen, E. (2018). Status for viktige lovsaker for revisjonsbransjen. *Revisjon og regnskap*, 2018(8).
- Magri, J. & Baldacchino, P. (2004). Factors contributing to auditor-change decisions in Malta. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 956-968.

Nordengen, O. K. (2011). *Derfor skifter selskap revisor - en studie av revisorskifter blant norske aksjeselskap*. (Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI).

NOU 2017:15. (2017). *Revisorloven: Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Oslo: Finansdepartementet.

Nærings- og fiskeridepartementet. (2016). *Endringer i aksjelovgivningen mv. (modernisering og forenkling)*. (Prop. 112 L 2016 –2017).

Olsen, C. (2016, 5. februar). Hvorfor revisjon er et viktig samfunnsoppdrag. Hentet fra <https://www.econa.no/hvorfor-revisjon-er-et-viktig-samfunnsoppdrag>

Pallant, J. (2016). *SPSS survival manual : A step by step guide to data analysis using IBM SPSS* (6. utg.). Maidenhead: McGraw Hill.

Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56).

Revisorforeningen. (2014). Figur 1 – Hva er den største utfordringen for ditt firma? Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2014/5/rr05-2014-305>

Revisorforeningen. (2014). Figur 3 – Viktigste driver for lønnsomhet. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2014/5/rr05-2014-305>

Revisorforeningen. (2017, 4. desember). Høring – NOU 2017: 15 Revisorloven.

Revisjon og regnskap. (2010). Aktuelt: Ny administrerende direktør i BDO. *Revisjon og regnskap*, 2010(1), 6-10.

Revisorforskriften. (1999). Forskrift om revisjon og revisorer (FOR-1999-06-25-712).

Revisorloven. (1999). Lov om revisjon og revisorer (LOV-1999-01-15-2).

Sekaran, U. & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. (7. utg.). Chichester: John Wiley & Sons.

Siebke, H. A. (2009). Når revisor skal og bør trekke seg. *Revisjon og Regnskap*, 2009(8), 30-34.

Statistisk sentralbyrå. (2019). 09029: Virksomheter, etter næringshovedområde (SN2007) og antall ansatte 2009 - 2019. Hentet fra <https://www.ssb.no/statbank/table/09029/tableViewLayout1/>

Stenvold, T. D. (2017). *Perspective of the national and global impact of the regulatory oversight system in Norway from 2000-2016. Are Norwegian companies receiving high quality audits?* (Doktoravhandling). Handelshøgskolen ved UiT, Tromsø.

Stortingsforhandlinger. Ot.prp.nr.78 (2008-2009). *Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)*.

Stuart, I. C. (2012). *Auditing and Assurance Services : An Applied Approach*. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.

- Watts, R. & Zimmerman, J. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613-633.
- Woo, E. & Koh, H. C. (2001). Factors associated with auditor changes: a Singapore study. *Accounting and Business Research*, 31(2), 133-144.

Vedlegg

Vedlegg 1: Refleksjonsnotat - Tuva Hornstuen Bekken

Refleksjonsnotatet inneholder innledningsvis en oppsummering av hovedtemaet i masteroppgaven så vel som våre viktigste funn og konklusjoner. Deretter identifiseres hvordan temaet relateres til internasjonale trender. Videre identifiseres hvordan temaet kan knyttes til innovasjon og nytenking. Avslutningsvis diskuteres hvordan oppgaven relaterer til ansvarlighet. Punktene blir sett i sammenheng med kunnskap jeg har tilegnet meg gjennom hele masterprogrammet på UiA.

Hovedtemaet i masteroppgaven er relasjon mellom revisor og klient ved skifte av revisjonsselskap. På bakgrunn av at den største utfordringen for revisjonsselskap er å tiltrekke nye og beholde eksisterende klienter, ønsket vi å nærmere undersøke hva som forårsaker at selskap velger å skifte revisjonsselskap. Samtidig har vi spurt respondentene hva de vektlegger ved valg av revisjonsselskap med tanke på at tilgang til nye klienter er blant de viktigste driverne for lønnsomhet. Vi benyttet analyse av kundetilfredshet i bedriftsmarkedet for ytterligere å foreslå områder revisjonsselskapene kan få tilgang til nye klienter. Kundetilfredshetsanalysene utviklet av EPSI Rating er ment å bidra bedrifter i å utvikle kunderelasjon gjennom kundeinnsikt.

Kunderelasjon i revisjonsbransjen skiller seg fra andre bransjer ved at revisors uavhengighet og objektivitet er særlig regulert. Relasjon mellom revisor og klient er dermed et område hvor det kan være vanskelig å finne den rette balansen. Er ikke relasjonen tilstrekkelig god, risikerer revisjonsselskapene å miste klienter. Er relasjonen derimot svært god, kan det i ytterste konsekvens bety en trussel av revisors uavhengighet og objektivitet i strid med regelverket. I oppgaven tar vi utgangspunkt i dagens reguleringer samt forklarer de ventede endringene i ny revisorlov med utgangspunkt i utredning om forslag til ny revisorlov; NOU 2017:15.

Basert på ovennevnte og med utgangspunkt i et flertall studier fra utlandet der relasjonsmessige årsaker i stor grad ligger til grunn for skifte av revisjonsselskap ønsket vi å undersøke hvorvidt det var tilfellet blant aksjeselskap i Norge. Vi tok kontakt med 100 selskap som skiftet revisjonsselskap i 2018 og 100 selskap som ikke skiftet. Vi gjennomførte totalt 113 telefonintervjuer med den hensikt å se hvilken betydning relasjon mellom revisor og klient har som årsak til skifte av revisjonsselskap sammenlignet med andre kontrollvariabler. Vi ønsket ikke å lede respondentene ved å rette deres oppmerksomhet mot relasjon. Derfor informerte vi utelukkende om at vi forsket på skifte av revisjonsselskap for å se hvordan respondentene upåvirket trakk frem relasjonen til revisor som forklaring. Etter gjennomførte telefonintervjuer ble svarene fra selskapene som skiftet- og selskapene som ikke skiftet revisjonsselskap sammenlignet og analysert for å se eventuelle ulikheter i svarene.

Undersøkelsen konkluderer med at relasjon mellom revisor og klient har betydning for skifte av revisjonsselskap. Når det gjelder hva respondentene oppgir som viktigste årsaker til skiftene, diskuterer vi hvorvidt flere av svarene kunne vært å anse som relasjonsmessige årsaker, men basert på den fastsatte definisjonen av relasjon mellom revisor og klient konkluderes det med at relasjonen ikke er viktigste årsak til skifte. Til tross for det viste analysene signifikant lavere relasjon blant selskapene som skiftet revisjonsselskap og økt tilbøyelighet til å skifte når relasjonen reduseres. Det kan tyde på relasjon mellom revisor og klient som underliggende årsak til skifte av revisjonsselskap. Imidlertid viser undersøkelsen at dersom det er engasjert et av de fem store revisjonsselskapene øker tilbøyeligheten til å skifte revisjonsselskap signifikant.

Når det gjelder hvordan temaet relateres til internasjonale trender vil jeg først ta for meg masteroppgaven for så å relatere det til revisjon i videre forstand og inkludere kunnskapen jeg har tilegnet meg gjennom hele masterprogrammet. Undersøkelsen konkluderer med at relasjon mellom revisor og klient har betydning for skifte av revisjonsselskap. Det er i samsvar med internasjonale trender vi ser i forskning fra en rekke andre land. Utgangspunktet for temaet er det faktum at å tiltrekke nye og beholde eksisterende klienter er største utfordring både i Norge og verden, som fremkommer av en større global undersøkelse IFAC gjennomfører.

Videre er det internasjonalt aktuelt med rotasjonsregler for å sikre revisors uavhengighet som vi også er innom i forbindelse med den kommende innføringen av pliktig firmarotasjon for norske selskap av allmenn interesse. Det følger av EU-direktivet som bidrar til at vi får mindre forskjeller i reguleringer på tvers av landegrensene. En slik internasjonalisering av regelverket vil bidra både klientselskaper- og revisjonsselskaper med avdelinger i flere land. EU-direktivet ligger til grunn for forslag til ny revisorlov som vi diskuterer i forbindelse med innføring av endrede regler vedrørende revisors uavhengighet. “Code of Ethics for Professional Accountants” er i dag et viktig supplement til revisorloven som i større grad blir trukket inn i lovteksten som ytterligere bidrar til internasjonalisering av de norske reglene.

Avslutningsvis ønsker jeg å trekke frem at tilliten til revisor og revisjonen påvirkes av det finansielle markedet og vise til at finanskrisen i 2008 avslørte feil i revisors tilsynsregulering som førte til endringer i bransjen. Det ga følgende regulatoriske endringer som kan ha ført til at en høyere andel selskap skiftet revisjonsselskap de etterfølgende årene. Når det gjelder slike påvirkninger fra det finansielle markedet ønsker jeg å trekke frem History of financial crisis som et valgfag jeg setter pris på at jeg fikk muligheten til å delta i. Ved å se på finansmarkedene gjennom tidene sørger det for å knytte det opp til dagens situasjoner og viser mønstre og sammenhenger som bidrar til å se trender både i nasjonal og internasjonal forstand.

Revisjon er et fagfelt som i stor grad er påvirket av internasjonalisering i form av at det benyttes internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag (med noen norske tilpasninger) ved utføring av revisjon i Norge. Bransjen består av mange internasjonale aktører både i form av standardsettere og revisjonsselskaper. Internasjonale rammeverk ligger til grunn for forelesningene i både Revisjon 1 og Revisjon 2, hvor vi i Revisjon 1 arbeidet med de grunnleggende prinsippene for revisjon i et amerikansk perspektiv. Det viste at reglene også der bygger på mange av de samme prinsippene med noe annet fokus og ga ytterligere innsikt i internasjonale sammenhenger og ulikheter. I og med at utgangspunktet for revisjon er klientselskapenes regnskap, ønsker jeg å trekke frem at det både i Finansregnskap 4 og Financial Accounting 5 var det internasjonale rammeverket som lå til grunn ved at vi ble tilegnet dyp innsikt i IFRS.

Totalt vil jeg oppsummere med at masterprogrammet i mange tilfeller har vært en videreutvikling av min bachelorgrad i regnskap og revisjon fra USN med et mer internasjonalt perspektiv jeg ikke ville vært foruten. I tillegg til internasjonalt fokus i det faglige innholdet, ønsker jeg å trekke frem fag- og forelesninger som har gått på engelsk. Det bidrar til å styrke studentenes ferdigheter på vei ut i et stadig mer internasjonalt arbeidsliv.

Videre identifiseres hvordan temaet for oppgaven kan knyttes til innovasjon og nytenking. Relasjon mellom revisor og klient er i stor grad implisitt regulert gjennom revisors uavhengighet og objektivitet. På den andre siden er ikke temaet i seg selv behandlet med en slik angrepsvinkel som vi gjør. En indikasjon på det kom tydelig frem da vi skulle definere relasjon mellom revisor og klient for oppgavens formål. Relasjon fant vi ingen definisjon av i revisjonssammenheng. Vi valgte derfor å benytte en fremgangsmåte for å måle relasjonen inspirert av markedsføringsteorien. Begrunnelsen for det er, vel og merke, at enkelte forskere oppfordrer til et markedsføringsperspektiv vedrørende revisjonsklienters kjøpsatferd. På bakgrunn av det vil jeg si at temaet i seg selv bidrar til innovasjon og nytenking innenfor fagfeltet revisjon.

Gjennom oppgaven presiseres det både at relasjon mellom revisor og klient bør vurderes i lys av at den ikke skal være for god med tanke på å bevare revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, men også at den av hensyn til et velfungerende samarbeid ikke skal være dårlig slik at klienten velger å skifte. Basert på at det er et område hvor det kan være vanskelig å finne den rette balansen, har vi tenkt på hvorvidt begrepet “sunn relasjon” bør innføres på lik linje med sunn profesjonell skepsis. Det vil være et ytterligere bidrag for innovasjon og nytenking innen revisjonsbransjen.

Når det gjelder masterprogrammet mener jeg UiA har vært innovative og nytenkende med utviklingen av “Master i regnskap og revisjon - siviløkonom” som helhet. Ved å utvikle programmet med et høyt faglig nivå innenfor kjernefagene regnskap og revisjon samt en dyp innsikt i de mer generelle økonomifagene som kan forventes av en siviløkonom, som tilbyr spesialiseringer innenfor to ulike retninger, var UiA eneste institusjon som kunne tilby meg både MRR og siviløkonomtittel på to år. At andre nå følger etter mener jeg bekrefter at UiA har gjort rett på området.

Avslutningsvis vil jeg diskutere hvordan oppgaven er relatert til ansvarlighet. Her ønsker jeg å bygge litt videre på opprettholdelse av sunn relasjon mellom revisor og klient. Når det gjelder å opprettholde en sunn balanse for relasjon mellom revisor og klient, vil hvem som er ansvarlig for at det opprettholdes være et sentralt spørsmål. Åpenbart har revisor et stort ansvar, men videre er det aktuelt å tenke over i hvor stor grad klienten er klar over revisors ansvar og hvilket ansvar klienten eventuelt bør ha. For å sikre revisors rolle som allmennhetens tillitsperson er det interessant å tenke over i hvor stor grad allmennheten er bevisst revisors relasjon. Hvem er egentlig ansvarlig for å opprettholde en sunn relasjon mellom revisor og klient; revisor, klient, lovgiver eller allmennheten? Det er et enkelt, men komplekst spørsmål. Oppgaven belyser temaet fra flere sider.

Ikke bare med tanke på å opprettholde sunne relasjoner gjennom uavhengighet og objektivitet er ansvarlighet særlig aktuelt for revisjonsbransjen. Rollen som allmennhetens tillitsperson innebærer å skape tillit til revisors vurderinger og konklusjon ved høy faglig kompetanse. UiA gir studentene et godt utgangspunkt på vei ut i arbeidslivet. Ansvarlighet står sentralt i flere fag hvor jeg velger å trekke frem Revisjon 1 og 2, Finansregnskap 4, Financial Accounting 5, Foretaksrett og Skatte- og avgiftsrett som særlig relevante.

Vedlegg 2: Refleksjonsnotat - Liv Gyro Taksdal Bjørnarå

Problemstillingen som belyses i masteroppgaven er: *Har relasjon mellom revisor og klient betydning for skifte av revisjonsselskap?* Oppgaven er begrenset til å omhandle aksjeselskap som skiftet/ikke skiftet revisjonsselskap i 2018 fra et klientperspektiv.

Bakgrunnen for oppgaven er at det i 2020 trolig vil tre i kraft en ny lov om revisjon- og revisorer. Loven skal være i tråd med EU-direktivet. De særnorske reglene skal bort samtidig som loven vil bli enklere å forholde seg til for brukerne. Lovforslaget, NOU 2017:15, inneholder betydelige endringer i uavhengighetsreglene. Samtidig foreslås det å innføre pliktig firmarotasjon for børsnoterte selskap, et ytterligere tiltak for å sikre revisors uavhengighet. Hvorvidt en revisor oppfattes, og er, uavhengig kan knyttes til relasjon til klienten. På bakgrunn av det har vi valgt relasjon mellom revisor og klient som vår uavhengige variabel. Vi har videre valgt å se på betydningen av relasjonen ved opphør av revisjonsforhold, og dermed er skifte av revisjonsselskap vår avhengige variabel. Bakgrunnen for at vi velger å se på revisorskifter er en undersøkelse utført blant små og mellomstore revisjonsselskap i 2014 av den internasjonale revisororganisasjonen IFAC og Den norske Revisorforening. Undersøkelsen fant at revisjonsselskap oppga at det å få nye klienter, samt å beholde de klientene de allerede har var den største utfordringen nasjonalt og internasjonalt.

Oppgaven vil være interessant for revisjonsselskap, klientselskap og regnskapsbrukere. I tillegg til det vi har lært gjennom masterprogrammet er oppgaven særlig interessant for oss da vi skal arbeide i revisjonsbransjen etter endt studie.

For å besvare problemstillingen benyttet vi en kvantitativ undersøkelse med kvalitative elementer. Vi har gjennomført en spørreskjemaundersøkelse per telefon på 100 aksjeselskap som skiftet revisjonsselskap i 2018. For å kunne se ulikheter kontaktet vi senere 100 aksjeselskap som ikke skiftet revisjonsselskap i 2018. Totalt ønsket 113 selskap å delta på undersøkelsen. Videre analyserte vi svarene i statistikkprogrammet SPSS.

Konklusjonen i oppgaven ble at relasjon mellom revisor og klient har betydning for skifte av revisjonsselskap. Til tross for at relasjon mellom revisor og klient ikke blir oppgitt som årsaker til skiftet, fant vi at tilbøyeligheten for å skifte revisjonsselskap øker når relasjonen mellom revisor og klient blir dårligere. Tilbøyeligheten for å skifte revisjonsselskap øker imidlertid mer dersom det er engasjert et stort revisjonsselskap heller enn et lite.

Internasjonale trender

Som presentert innledningsvis foreslås det at den nye revisorloven skal bli mer lik EU-direktivets reguleringer, uten særnorske tillegg. Det vil føre til at den norske revisorloven blir av mer internasjonal karakter. Like uavhengighetsregler over landegrensener vil blant annet kunne gjøre samarbeid over landegrensene enklere, særlig for internasjonale revisjonsselskap. Pliktig firmarotasjon for selskap av allmenn interesse er allerede gjeldende i EU og innføres stadig i en rekke andre land. Som en følge av at lovreguleringene i større grad blir lik over landegrensene kan studier relatert til ett land i større grad generaliseres til andre land.

Basert på undersøkelsen utført av Den norske Revisorforening og IFAC hvor det kom frem at 40% av de norske revisjonsselskapene, og 24% av revisjonsselskapene i verden, påpekte at den største utfordringen er å tiltrekke nye og beholde eksisterende kunder. På bakgrunn av at størst andel revisjonsselskaper opplever dette som den største utfordringen både i Norge og resten av verden, vil det være internasjonalt interessant å se på hvorfor klienter velger å skifte revisjonsselskap. Da spesielt med fokus på relasjon, noe revisjonsselskapene kan være med på å påvirke ved utførelsen av revisjonen.

Internasjonalisering har i tillegg preget undervisningen på studiet. Gjennom alle fem årene på UiA har flere undervisninger foregått på engelsk. Vi har også lært å benytte de internasjonale regnskapsstandardene i Finansregnskap 4 og Financial Accounting 5, samtidig som vi har benyttet de internasjonale standardene for attestasjonsoppdrag i Revisjon 1 og 2.

Innovasjon

Innenfor et hvert tjenesteyrke jobbes det med å tilfredsstille kundene og imøtekomme deres behov. Basert på undersøkelsen gjennomført av Den norske Revisorforening og den internasjonale revisororganisasjonen, IFAC, bør det utarbeides mer innovative fremgangsmåter for å tiltrekke og beholde kunder slik at utfordringen reduseres. Vi har forsøkt å besvare om større fokus på relasjon vil være en løsning gjennom oppgaven.

Gjennom arbeidet med oppgaven har vi oppdaget at relasjon i revisjonsforhold er et forskningsområde det er lite studier på. Klient-revisor forholdet skiller seg fra andre forretningsforhold i form av at det er spesielt regulert. Samtidig som en god relasjon er viktig for et godt revisor-klient forhold, er det et hårfint skille på hvor grensen går for når relasjonen blir for god og revisors uavhengighet trues. Videre forskning på hva som er en «sunn relasjon» vil dermed være et interessant forskningsområde.

Universitetet i Agder er innovativ i form av at de er den første, og foreløpig eneste, institusjonen i Norge som tilbyr masterprogrammet «Regnskap og revisjon – siviløkonom».

Ansvarlighet

Hensikten med revisjon er at brukerne skal ha tillitt til at årsregnskapet er uten vesentlig feilinformasjon, samtidig som det er med på å avdekke økonomisk kriminalitet. Revisor er allmennhetens tillitsperson og skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet slik at utenforstående kan stole på regnskapsinformasjon. En forutsetning for objektivitet er uavhengighet. Lovreguleringer knyttet til uavhengighet, objektivitet og etikk reguleres kapittel fire i dagens revisorlov. Revisor må være uavhengig av både det reviderte foretaket og alle interessentene rundt foretaket.

For at tilliten til regnskapet skal opprettholdes har både revisor og klient et ansvar. Revisor skal utføre revisjonen i henhold til lovverket og er ansvarlig for å si fra seg oppdrag dersom de grunnleggende prinsippene står i fare. Revisor kan eksempelvis hindres i å utføre jobben sin, eller forhold kan oppstå som gjør at revisor ikke lengre oppfattes som uavhengig. Ved slike vurderinger må revisor benytte sitt profesjonelle skjønn. Videre er klienten ansvarlig for å oppgi riktig informasjon til revisor. Ved for god relasjon til revisor kan det være enkelt å vri seg unna. Klienten er dermed også ansvarlig for å skifte revisor dersom de opplever at uavhengigheten ikke lengre er ivaretatt eller dersom klienten ikke er tilfreds med arbeidet som utføres av revisor.

Både revisor og klient er ansvarlige for at regnskapet skal være uten vesentlig feilinformasjon, slik at brukerne av regnskapet kan stole på at informasjonen er pålitelig. En følge av at brukerne har tillit til regnskapet er reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår, som alle er samfunnsmessige gevinster.

Elementer som kan knyttes til ansvarlighet har vært del av pensum i regnskaps-, revisjon- og jussfagene. I tillegg til Research Methods in Business og History of Financial Crises.

Vedlegg 3: Andel kunngjøringer - endring av revisor siste ti år

Andel kunngjøringer endring av revisor siste ti år			
År	Antall kunngjøringer	Antall registrerte selskaper	Andel kunngjøringer
2009	33013	467330	7,06 %
2010	52107	481720	10,82 %
2011	67002	485907	13,79 %
2012	44873	487138	9,21 %
2013	22677	513646	4,41 %
2014	23598	526703	4,48 %
2015	22249	547232	4,07 %
2016	22858	558959	4,09 %
2017	28644	565054	5,07 %
2018	26701	577067	4,63 %

(Brønnøysundregistrene, 2019a; Statistisk sentralbyrå, 2019)

Spørreskjema - "skiftet"

- 1. Hva var den viktigste årsaken til at selskapet skiftet revisor i 2018?**
- 2. Dersom det var flere årsaker til revisorskiftet – hva var den nest viktigste årsaken?**
- 3. Hva legger dere avgjørende vekt på ved valg av revisjonsselskap?**
- 4. Hva er de tre viktigste faktorene for dere i et revisjonsforhold?**
- 5. Hvor god/dårlig var deres relasjon med forrige revisor?**
 - Svært god
 - God
 - Verken god eller dårlig
 - Dårlig
 - Svært dårlig
 - Vet ikke / hadde ingen forhold til forrige revisor
 - Ønsker ikke å svare
- 6. Hva definerer dere som god relasjon mellom revisor og klient?**
- 7. Ble revisor skiftet, eventuelt fratrådte, på ordinær generalforsamling?**
 - Ja
 - Nei
 - Vet ikke
 - Ønsker ikke å svare
- 8. Hvilken bransje er dere i?**

Vedlegg 5: Spørreskjema - "ikke skiftet"

Spørreskjema - "ikke skiftet"

- 1. Hva legger dere avgjørende vekt på ved valg av revisjonsselskap?**
- 2. Hva er de tre viktigste faktorene for dere i et revisjonsforhold?**
- 3. Hvor god/dårlig er deres relasjon med revisor?**
 - Svært god
 - God
 - Verken god eller dårlig
 - Dårlig
 - Svært dårlig
 - Vet ikke / hadde ingen forhold til forrige revisor
 - Ønsker ikke å svare
- 4. Hva definerer dere som god relasjon mellom revisor og klient?**

Vedlegg 6: Kunngjøring - fratrødt

Kunngjøring for:

Organisasjonsnummer **xxx xxx xxx (SELSKAPSNAVN AS)**

Endring av revisor

Foretaksnavn: SELSKAPSNAVN AS

Organisasjonsnummer: xxx xxx xxx

Forretningsadresse: Gateadresse 1
 xxxx POSTSTED

Kommune: KOMMUNE

Organisasjonsform: Aksjeselskap

Revisor: Org.nr XXX XXX XXX REVISJONSSELSKAP AS, Gateadresse 2, xxxx
POSTSTED Fratrødt

Foretaksregisteret dd.mm.åååå

Vedlegg 7: Kunngjøring - utgår

Kunngjøring for:

Organisasjonsnummer **xxx xxx xxx (SELSKAPSNAVN AS)**

Endring av revisor

Foretaksnavn: SELSKAPSNAVN AS

Organisasjonsnummer: xxx xxx xxx

Forretningsadresse: Gateadresse 1
 xxxx POSTSTED

Kommune: KOMMUNE

Organisasjonsform: Aksjeselskap

Revisor: Utgår

Foretaksregisteret dd.mm.åååå

Vedlegg 8: Kunngjøring - reelle skifter

Kunngjøring for:

Organisasjonsnummer **xxx xxx xxx (SELSKAPSNAVN AS)**

Endring av revisor

Foretaksnavn: SELSKAPSNAVN AS

Organisasjonsnummer: xxx xxx xxx

Forretningsadresse: Gateadresse 1
 xxxx POSTSTED

Kommune: KOMMUNE

Organisasjonsform: Aksjeselskap

Revisor: Org.nr XXX XXX XXX Revisjonsselskap AS, Gateadresse 2, xxxx POSTSTED

Foretaksregisteret dd.mm.åååå

Vedlegg 9: Kategorisering av årsaken(e) til skifte av revisjonsselskap

Relasjon mellom revisor og klient	Relasjon mellom revisor og klient
Klientselskapet flyttet Skiftet til revisor som brukes i tilknyttede selskaper Byttet forretningsfører/forvalter Fulgte konsernet Nye eiere	Forhold hos klientselskapet
Revisor gikk av med pensjon Revisor fratrådte Revisor reduserte kundemassen Fulgte revisor da vedkommende skiftet selskap Kontaktperson sluttet Fikk ny kontaktperson Oppfordret av revisor Revisor ble for store Manglende kapasitet hos revisjonsselskap	Forhold hos revisjonsselskapet
Kjennskap til nytt revisjonsselskap Ønsket mindre revisjonsselskap Oppsøkt av revisjonsselskap Anbefaling	Preferanser for nytt revisjonsselskap
Tilgjengelighet Kommunikasjon Service Uenighet Kompetanse Tillit Samarbeid Kvalitet	Revisjonskvalitet
Pris	Pris
På tide	På tide