



UNIVERSITETET I
NORDLAND

HANDELSHØGSKOLEN

MASTEROPPGAVE

Styring i små selskaper:

*Revisor, som den gode hjelper eller
et unødvendig onde?*

Mikael Sund Heien og Brynjar Haugland

BE304E Økonomistyring

Våren 2015



ABSTRACT

This study looks at corporate governance in small, private businesses. The research is done in the context of the audit exemption in Norway and the data is collected from interviews with 12 different companies that are within the threshold of the audit exemption. The aim is to see what criterias the companies highlight, and their thoughts about the loss of control and drop in accounting quality within a corporate governance structure, in their choice to keep or dismiss auditing. The empirical findings show that there are two main groups of opinion. First there is those who believe that the cost of the audit is too high in comparison to the utility gained. These companies takes away the auditor, and see them as an 'unnecessary evil'. The second group consists of those who believe that the auditor gives added value to the company, and that they bring assurance and quality to financial statements. This group sees the auditors as 'the good helper'. The implications from the study show that although the literature of corporate governance mainly looking at systems, we find that the usefulness of corporate governance in small firms primarily manifests itself through having well-functioning personal relationships with those associated with the company.

FORORD

Denne studien er en del av mastergraden i økonomi og administrasjon ved Handelshøgskolen, Universitetet i Nordland, og oppgaven er skrevet innenfor spesialiseringen Økonomistyring.

Oppgaven omhandler eierstyring og selskapsledelse sett i forhold til revisjonsfritaket som ble innført for et par år siden. I løpet av tiden har vi lært mye om samarbeid og hvordan vi kan knytte teoretisk litteratur opp mot problemstillinger vi møter. Det har vært en fin erfaring, og vi har fått kunnskap som vi kan ha nytte av i fremtiden. Vi har møtt mange hyggelige mennesker, og hatt gode samtaler med informanter fra næringslivet.

Vi vil takke informantene som tok seg tid til å delta i studien. Uten deres bidrag ville ikke denne oppgaven vært mulig å gjennomføre.

Vi vil også rette en stor takk Førsteamanuensis Levi Gårseth-Nesbakk for hans rolle som veileder. Hans kommentarer og innspill har vært svært viktige i utarbeidelsen av denne oppgaven.

SAMMENDRAG

Dette er en kvalitativ forskningsoppgave som ser på eierstyring og selskapsledelse i små selskaper. Konteksten for forskningen er gjort i et revisjonsfritaket som ble innført i 2011.

Eierstyring og selskapsledelse er et tema som er blitt mer og mer fokus de siste tiår, og det er en enighet i at teorien bidrar positivt til bedriftens resultater, kontroll og vekst. Revisjon kan bli sett på som et kontrollsystem innenfor denne teorien, og hva små selskaper tenker om valget om å beholde eller fravelge revisjon ut i fra revisors bidrag, er oppgavens formål. Med bakgrunn i denne forskningen skal følgende problemstilling besvares:

Hva fremheves som sentrale kriterier med hensyn til styring, i valget mellom å beholde eller bortfalle revisor i et utvalg av små selskaper?

Undersøkelsen går på hva som er sentrale kriterier for små bedrifter når de velger om de skal beholde eller fravelge revisjon, med hensyn på styring. Det er blitt intervjuet tolv bedrifter, hvorav seks har valgt bort revisjon og seks har beholdt revisjon. De har blitt spurt om hvordan vurderinger de gjorde i sitt valg. I tillegg her det blitt gjennomført dokumentstudier av større rapporter som tar for seg effekter av revisjonsfritaket.

Resultatene fra studien viser at bedriftene i utvalget kan kategoriseres i to grupper. Den første gruppen består av selskaper som mener det er for høy en kostnad tilknyttet revisjon, og at revisor ikke tilfører styring eller kontroll utover det arbeidet regnskapsfører gjør. Disse selskapene har i stor grad kun benyttet seg av den da lovpålagte revideringen av årsregnskapet, og måten de snakket om revisor på tyder at de hadde et dårlig relasjonsforhold. Denne gruppen ser på revisor som et unødvendig onde. Den andre gruppen består av bedrifter som bruker revisor også i andre sammenhenger enn bare revideringen av årsregnskapet. De ser en merverdi i den tryggheten revisor tilfører bedriften, og mener revisjon bidrar med kvalitet til regnskapet. De virker å ha et velfungerende forhold til revisoren. Denne gruppen er de som ser på revisor som den gode hjelper.

En av implikasjonene i studien tilfører funn til litteraturen om eierstyring og selskapsledelse i konteksten til små selskaper. Selv om litteraturen om eierstyring og selskapsledelse overordnet er sett på som systemorientert, viser studien at nytten av eierstyring og selskapsledelse først og fremst gjør seg gjeldende i små selskaper ved å ha velfungerende relasjoner til de som er tilknyttet bedriften.

INNHold

ABSTRACT	I
FORORD	II
SAMMENDRAG	III
INNHold	IV
FIGUR OG TABELLOVERSIKT	VI
<i>Figuroversikt</i>	VI
<i>Tabelloversikt</i>	VI
VEDLEGG	VI
1. INNLEDNING	1
1.1 TEMA FOR OPPGAVEN	1
1.2 PROBLEMSTILLING	2
1.2.1 <i>Begrepsavklaring – Styling, små selskaper og sentrale kriterier</i>	3
1.3 REVISJONSFRIKAKET I NORSK KONTEKST	4
1.4 AVGRENSNINGER I OPPGAVEN	5
1.5 OPPGAVENS VIDERE OPPBYGNING	5
2. TEORI	6
2.1 EIERSTYRING OG SELSKAPSLLEDELSE	6
2.1.1 <i>Brukerne av regnskapet</i>	8
2.1.2 <i>Revisjon</i>	11
2.1.3 <i>Risikostyring og internkontroll</i>	12
2.2 VALG AV TEORIER	14
2.3 RESPONDERINGSPLIKT OG REGNSKAPETS HOVEDFUNKSJON	15
2.3.1 <i>Prinsipal-agent teori</i>	17
2.3.2 <i>Regnskapets hovedfunksjon</i>	19
2.4 INSTITUSJONELL TEORI	21
3. METODE	25
3.1 BAKGRUNN FOR OPPGAVEVALG	25
3.1.1 <i>Økonomisk forskning</i>	26
3.1.2 <i>Problemstillingen</i>	26
3.1.3 <i>Litteraturgjennomgang</i>	27
3.2 VALG AV FORSKNINGSDESIGN	27
3.3 DATAINNSAMLING – INTERVJU	28
3.3.1 <i>Forberedelse før intervjuene</i>	28
3.3.2 <i>Hvilke bedrifter passer problemstillingen?</i>	29

3.3.3	<i>Utvelgelse av informanter og intervjuguide</i>	30
3.3.4	<i>Gjennomføring av intervjuene</i>	31
3.3.5	<i>Om intervjuobjektene</i>	32
3.3.6	<i>Dataanalyse</i>	34
3.4	DATAINNSAMLING - DOKUMENTSTUDIER.....	34
3.5	VALIDITET OG RELIABILITET	35
4.	EMPIRI – DATA FRA DOKUMENTSTUDIER	36
4.1	KONTEKSTEN TIL STUDIEN	36
4.2	ERFARINGER FRA DANMARK.....	37
4.3	ERFARINGER FRA NORGE	38
5.	EMPIRI – DATA FRA INTERVJU.....	39
5.1	NEGATIV KOSTNAD-NYTT VURDERING	39
5.1.1	<i>Høy unødvendig kostnad</i>	39
5.1.2	<i>Revisor hadde en enkel jobb</i>	40
5.1.3	<i>Revisor som et hinder</i>	41
5.1.4	<i>Tid er penger</i>	42
5.2	REGNSKAPSFØRER HAR STOR TILLITT HOS BEDRIFTENE	43
5.2.1	<i>Regnskapsfører gjør samme jobb som revisor</i>	43
5.2.2	<i>Rot hos regnskapsfører tidligere, glimrende nå</i>	44
5.2.3	<i>Revisor gjorde seg selv overflødig</i>	45
5.3	REVISOR GIR TRYGGHET OG BEDRE KVALITET I REGNSKAPET.....	46
5.3.1	<i>Revisor gir informant en trygghet</i>	46
5.3.2	<i>Revisor gir bedre kvalitet på regnskapet og internkontrollen</i>	48
5.4	EKSTERNE FORHOLD SOM PÅVIRKET VALGET	49
5.4.1	<i>Regjeringens proposisjon påvirket valget</i>	50
5.4.2	<i>Regnskapsfører, revisors og andres påvirkning i valget</i>	50
5.4.3	<i>Få eller ingen interessenter til regnskapet</i>	51
5.5	ANDRE EMPIRISKE DATA FRA INTERVJUENE	52
6.	DRØFTING	54
6.1	EIERSTYRING OG SELSKAPSLÆDELSE.....	54
6.1.1	<i>Brukerne av regnskapsinformasjonen</i>	54
6.1.2	<i>Revisjon</i>	56
6.1.3	<i>Intern kontroll i regnskapsbyråene</i>	58
6.1.4	<i>Intern kontroll og risikostyring hos bedriftene</i>	59
6.2	RESPONDERINGSPLIKT.....	60
6.2.1	<i>Prinsipal-agent teori</i>	62

6.2.2	Regnskapets funksjon internt og eksternt.....	64
6.2.3	Regnskapskvalitet.....	65
6.3	INSTITUSJONELL TEORI	67
7.	AVSLUTNING	70
7.1	KONKLUSJON	70
7.2	IMPLIKASJONER	71
7.3	FORSLAG TIL VIDERE STUDIER	72
	LITTERATURLISTE	74

FIGUR OG TABELLOVERSIKT

Figuroversikt

Figur 1	Regnskapsbrukere.....	8
Figur 2	De fire A'er av vestlig regnskapstradisjon	16
Figur 3	Regnskapets funksjoner	20
Figur 4	Forskningsprosessen	25

Tabelloversikt

Tabell 1	Oversikt over informantene.....	33
----------	---------------------------------	----

VEDLEGG

Vedlegg 1 Intervjuguide til de som fravalgte revisjon

Vedlegg 2 Intervjuguide til de som beholdte revisjon

1. INNLEDNING

I dette kapittelet blir oppgavens tema presentert. Deretter problemstillingen for undersøkelsen og begrepsavklaring, det fortsetter med å se på den norske aktualisering og kontekst. Til slutt blir begrensninger og oppbygning av resten oppgaven presentert.

1.1 TEMA FOR OPPGAVEN

Eierstyring og selskapsledelse eller corporate governance, er et tema som har blitt skrevet veldig mye om de siste tiår, både i praksis (se Short, 1999; The Organisation for Economic Co-operation and Development, (heretter OECD), 2014) og i akademisk forskning (se Beasley et al. 2000; Larcker et al. 2007). Selv om det finnes noe forskning på temaet i små- og mellomstore selskaper (se Mallin & Ow-Yong, 1998; Brunninge et al. 2007), består det meste av litteraturen av forskning gjort på store selskaper (se La Porta et al. 2000; Singh & Davidson, 2003; Harford et al. 2012). Eierstyring og selskapsledelse går på kontroll i selskaper. I følge Larcker et al. (2007) er det vanskelig å se for seg en situasjon hvor eierstyring og selskapsledelse ikke er relevant for å forstå lederatferd og organisatoriske resultater. De fortsetter med å fortelle at i tidligere forskning gjort på temaet, er resultatene ofte motstridende og det er ennå til gode å komme resultater som viser hvor viktig eierstyring og selskapsledelse er for regnskapet og organisatoriske resultater. Aguilera & Jackson (2003) refererer til Aoki sin definisjon som:

«The structure of rights and responsibilities among the parties with a stake in the firm»
(Aoki, referert av Aguilera & Jackson, 2003, s. 447)

Denne definisjonen forteller oss blant annet at regnskapet er et viktig virkemiddel for å oppnå god eierstyring og selskapskontroll, siden regnskapet er rapporteringsverktøyet og bindeleddet mellom de ulike interessentene. Informasjonen fra regnskapet har blitt viktigere det siste århundre som en kilde til informasjon om selskapet. En grunn til dette er at det skiller i større grad mellom eierskap/interesse og kontroll (Godfrey et al. 2010).

OECD (2004) utdyper begrepet eierstyring og selskapsledelse som en struktur hvor mål blir satt, og at prosessen for å nå målene blir definert. De fremhever også viktigheten av å ha kontrollsystemer som måler progresjon og fremgang, altså intern kontroll i virksomheter.

Dette punktet kan ses på som at god eierstyring og selskapsledelse også handler om å ha god styring i selskapet, i form av interne kontroller og styringssystemer som fanger opp og korrigerer feil. Revisjon er et styringssystem som tradisjonelt sett skal redusere risiko og øke kontroll i selskaper (Holm & Laursen, 2007). Oppdagelse og korrigerende av feil i finansielle rapporter er også et sentralt moment i revisjon (Kinney & McDaniel, 1989). Med revisor som en styringsmekanisme i bedriften vil det tilføre kontroll av det nevnte regnskapet og interne kontroller.

I 2011 ble en lovendring tredd i kraft som gjorde revisjon frivillig for selskaper under en gitt terskelverdi. I følge Imhoff (2003) er revisjon en komponent i eierstyring og selskapsledelse. Det å velge bort revisjon kan da ses på som at de velger bort en komponent i eierstyring og selskapsledelse. En slik endring kan høres drastisk ut i forhold til kontroll i selskapet og dette gjør at det kan være viktig å høre hvilke tanker selskapene selv har gjort i forhold til dette. Collis (2010) sier at det er lite som er kjent om hvilke behov ledere av små private bedrifter har for regnskap og revisjon. I følge Collis et al. (2004) er det viktig å vite hva lederne i små selskaper mener om revisjon, ikke bare fordi de betaler for revisjonen, men de er også de viktigste brukerne av regnskapet.

1.2 PROBLEMSTILLING

Det som er funnet av tidligere forskning om revisjonsfritaket i Norge (se Vestrum & Gjerding-Smith 2012; Halvorsen & Aarbø 2013; Opdahl 2013; Langli 2015) har vært gjort på endringen for bedriftene som en helhet, altså ut ifra et bredt perspektiv. Forskningen som er gjort tidligere forteller ikke hvilke tanker bedriftene og lederne gjør seg om de skal beholde revisjon eller ikke. Som nevnt tidligere i innledningen er det ikke forsket mye på eierstyring i små selskaper og her trengs det mer forskning i form av de problemene som er blitt tatt opp. Det kan derfor være interessant å finne ut av hvorfor noen ikke ser nytten av revisjon samtidig som andre gjør det. En ting studiene viser er at bedriftene slipper unna revisjonskostnader, men det har ikke blitt gjort forskning på hvilke kriterier som blir vurdert. Heller ikke hvordan kontrollen endrer seg med valget. Hvordan enkelte bedrifter vurderer valget om å beholde revisjon eller ikke, kan belyse hvordan de de små selskapene tenker om eierstyring i selskapene. Dette kan være nyttig kunnskap for de selskapene som skal ta denne vurderingen i ettertid. I henhold til denne observeringen vil en naturlig problemstilling være:

Hva fremheves som sentrale kriterier med hensyn til styring, i valget mellom å beholde eller bortfalle revisor i et utvalg av små selskaper?

Problemstillingen går ut ifra at bedrifter har gjort seg opp en formening om hva som er konsekvensene av å ta bort revisjon. Spesielt vil det være interessant å se på hvilke vurderinger de har gjort i forhold til styring i bedriften med og uten revisor. Problemstilling kan belyse temaet om eierstyring og hvordan selskapene tenker styringen av driften er med og uten kompetansen som revisor besitter.

1.2.1 Begrepsavklaring – Styring, små selskaper og sentrale kriterier

Styring

I denne undersøkelsen vil definisjonen på styring være hvordan lederne organiserer bedriften i form av interne (eksempelvis avvikshåndtering, rapportering) og eksterne (eksempelvis ekstern revisjon) kontroller for å oppnå god regnskapskvalitet og måloppnåelse.

Små selskaper

Små selskaper er i denne oppgaven de aksjeselskapene som ikke har oversteget terskelverdiene i lov om aksjeselskaper (aksjeloven) §7-6.1.

1. Selskapet må ha under fem millioner i driftsinntekter
2. Selskapet må ha under 20 millioner i balansesum.
3. Selskapet må ha under 10 årsverk.

Sentrale kriterier

Sentrale kriterier vil i denne oppgaven omhandle sentrale vurderinger som ga grunnlag for valget de små selskapene gjorde. Det vil ikke det bare bli sett på de vurderingene som ga medhold for valget deres, men også på vurderingene de gjorde som ikke ga medhold (gitt at det var noen).

1.3 REVISJONSFRI TAKET I NORSK KONTEKST

Historisk sett så har revisjon helt siden 1910 vært lovpålagt i Norge (Finansdepartementet, 2010). På den tiden var det ingen krav til habilitet eller hvilken bakgrunn de måtte ha for å revidere regnskaper. Dette ble i stor grad endret i 1964 da revisorloven trådte i kraft, og siden da har reglene bare blitt mer og mer regulerte. Tradisjonen over lang tid har dermed vært at revisjon har vært pålagt som en styringsmekanisme og revisor rapporterer først regnskapet inn når det følger de regler gitt i den norske lov.

De fleste land i EU har gitt bedriftene mulighet til å fravelge revisjon for mindre aksjeselskap. Da EU innførte Lisboa-strategien våren 2000, var et av målene å redusere de administrative byrdene for selskaper med 25%. Et av tiltakene de innførte var at små selskaper kunne velge om de skulle ha revisjon eller ikke. Definisjonen av små selskaper er ikke universell i EU (Finansdepartementet 2008).

Bakgrunnen for endringene i Norge angående revisjonsplikt var at regjeringen ville gjøre det enklere for bedriftene. De mente at de minste bedriftene ikke trengte revisjon, og dermed kunne de spare både tid og penger på revisjonsfritaket. I artikkelen til Langli (2009), står det at det er 21499 selskaper med 0 i omsetning, 0 ansatte og 0 gjeld, og de måtte betale tilsammen 164millioner kroner i revisjon. Dette var en av grunnene til at dette fritaket tok sted. Administrerende direktør i BDO, uttalte i finansavisen at

«Vi er nødt til å ha respekt for revisors rolle som uavhengig tillitsmann. Produktet vi selger er integritet.» (Lindberg, 2014).

Her ser han revisor som en viktig ekstern person som sørger for kredibilitet til regnskapet. BDO erfarer at de fleste selskapene valgte å beholde revisor selv etter fritaket, Lindberg kommenterer at det må være et bevis på at revisor leverer merverdi (Lindberg, 2014).

Halvorsen og Aarbø (2013) har gjort en studie hvor de så på hvilke selskaper som valgte bort revisjon. Denne undersøkelsen gjorde de i oktober 2013, altså ca. to år etter innføringen av fritaket. De fordelte selskapene med hensyn på omsetning og fravalgsandel. De fant blant annet ut at av de som valgte bort revisjon var størst frafall blant de med lavest omsetning, hvis det ses bort ifra de med negativ omsetning. Dette indikerer at de fleste bedrifter med omsetning mot beløpsgrensen velger å beholde revisor. I Norge ble lovendringen innført 1. mai 2011, og av de 113 381 aksjeselskapene som oppfylte de tre kravene i 2011 valgte 41 067

å fravelge seg revisor (Vestrum & Gjerding 2012). Dette viser at mange norske selskaper ble, og blir påvirket av lovendringen.

I sin forskning finner Opdahl (2013) at revisjonsunntaket enda ikke har veldig mye å si for interessentene til de små selskapene. De fleste sitter fortsatt på gjerdet og venter med å se an hvordan dette unntaket vil påvirke bedriftene. Hun konkluderer med at det fortsatt kunne være for tidlig å forske på dette og at det kanskje etter litt lengre tid kan vise større funn.

1.4 AVGRENSNINGER I OPPGAVEN

Fritak for revisjon er utbredt i flere land i Europa, men vi ønsker på grunn av tid og tilgjengelighet bare å se på revisjonsfritaket i Norge. Forskning på eierstyring og selskapsledelse er som nevnt i innledningen veldig ofte gjort på store selskaper, men vi ønsker å begrense temaet i denne studien med å kun se på de små selskapene som oppfyller kriteriene for å kunne fravelge revisjon.

1.5 OPPGAVENS VIDERE OPPBYGNING

Det resterende av oppgaven er bygd opp i seks deler. I kapittel 2 legges det teoretisk grunnlaget for forskningen. Kapittel 3 omhandler metoder som er blitt brukt for å gjennomføre undersøkelsen. I kapittel 4 presenteres dokumentstudiene som er hentet inn i form av empirisk data. Videre i kapittel 5 er oversikten over hovedfunn i form av intervjudata. Etter presentasjonen av empirien blir det i kapittel 6 prøvd å knytte teori fra kapittel 2 opp mot de empiriske funnene i kapittel 4 og 5, gjennom drøfting. Det siste kapittelet, kapittel 7, er konklusjonen og vil være et sammendrag av de viktigste funnene og forslag til videre forskning innenfor temaet.

2. TEORI

Hensikten med dette kapittelet er å legge det teoretiske fundamentet for oppgaven. Kapittelet er delt opp i tre deler. Først presenteres konseptet med eierstyring og selskapsledelse. Deretter gjøres det rede for konseptet om responderingsplikt og til slutt tas institusjonell teori opp.

2.1 EIERSTYRING OG SELSKAPSLEDELSE

Det er mange definisjoner av eierstyring og selskapsledelse, både på norsk og på engelsk. Det avhenger av hva som vektlegges i en den artikkelen, boken eller andre sammenhenger. Ho (2005) sier i sin artikkel at det ikke finnes en “one-fits-all” modell eller definisjon av eierstyring og selskapsledelse. Cohen og Hanno (2000) definerer eierstyring og selskapsledelse som de tilsynsaktivitetene som styret og revisjonsutvalget foretar for å sikre integriteten til den finansielle rapporteringen. I følge Cohen et al. (2002) fokuserer denne definisjonen på styring på kontrollmiljøet og kontrollaktiviteter. I denne oppgaven legges det vekt på eierstyring og selskapsledelse sett i sammen med Cohen og Hanno (2000) sin definisjon. Siden små- og mellomstore bedrifter i Norge ofte består av familiemedlemmer eller enkeltpersoner med stor innflytelse på organiseringen (Spilling, 2000) og ofte ikke har internrevisjon (Kinney & McDaniel, 1989) er det aktuelt for oss å se på denne definisjonen i form av den eller de personen(e) som har stor innflytelse på bedriften.

Grunnen til at det implementeres kontrollsystemer er for å sørge for at styringen blir så bra som mulig. Kontrollsystemene kan være revisjon, regnskapsfører, klare regler, styret, kreditorer eller de som sitter på aksjekapital kan ha overvåkning over bedriften og lignende. Alle økonomiske handlinger bedriften gjør kan ses i regnskapet og informasjonen her skal være korrekt ut ifra de lover og regler som gjelder. Revisors rolle i eierstyring og selskapsledelse er å være en ekstern uavhengig person som ser til at regnskapet er rett og i følge Cohen et al. (2002) er revisor er en viktig komponent i styringssystemet i eierstyring og selskapsledelse.

Rezaee (2005) sier at eierstyring og selskapsledelse avgjør hvordan organisasjoner er styrt via riktig responderingsplikt for ledelse og økonomiske resultater. Under responderingsplikt i kapittel 2.2 trekker Ijiri (1975) regnskapsfører og revisor mot henholdsvis ‘accountor’ og ‘accountee’. Regnskapet er produktet som er bindeleddet mellom accountor og accountee, og

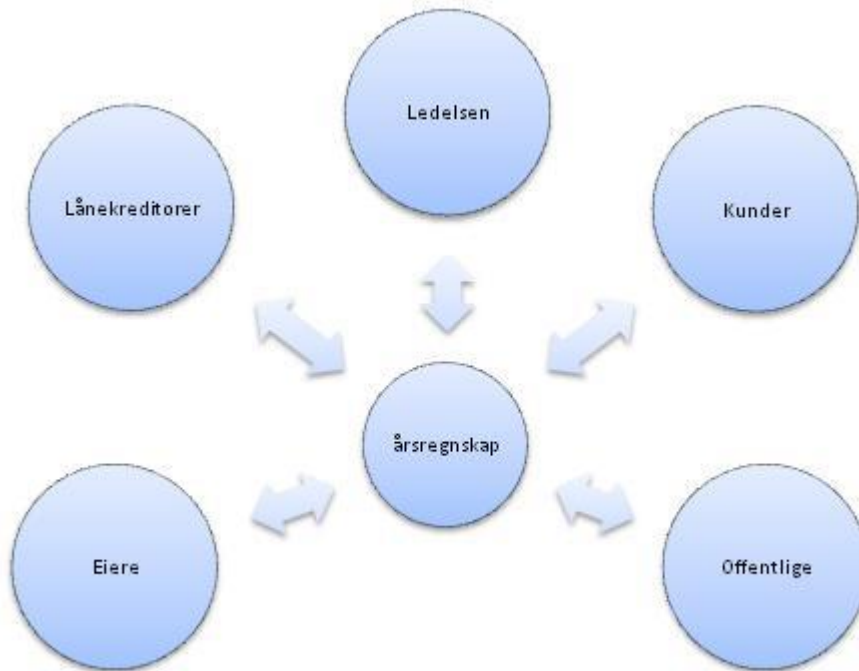
revisor og regnskapsfører som tredjeparter. I følge Imhoff (2003) er revisjon og regnskapsføring komponenter i et bredere system innenfor eierstyring og selskapsledelse. Når det er problemstillinger knyttet til kvalitet og integritet i regnskapet er det ikke nok å gjøre endringer på revisjons- og regnskapsdelen. Han mener det må gjøres forandringer i prosessen til eierstyring og selskapsledelse for å oppnå resultater som varer over lengre tid. Regnskapet er bindeleddet her, og revisors rolle innenfor eierstyring og selskapsledelse og bedriftens/lederens responderingsplikt, blir helt sentrale punkter videre i oppgaven.

Mange av de små og mellomstore bedriftene i Norge kjennetegnes av at det ofte er enkeltpersoner eller familier som har stor innflytelse på organisering og ledelse. Den mest ekstreme formen er i bedrifter hvor eier og aktiv leder er en og samme person. Dette er ofte den personen som har opprettet bedriften. Andre bedrifter kan eies av to eller flere familiemedlemmer som er involvert i eierskapet og ledelsen i virksomheten, eller være et partnerskap der to eller flere personer går sammen om å utvikle et selskap. Felles for disse selskapene er at de sjeldent påvirkes av interessenter utenfra, og dermed kan slite med fornyelse av bedriften (Spilling, 2000). I typiske familieeide bedrifter hvor leder og eier er samme person er det liten delegering av kontroll, og risikoen ved intern og ekstern moralsk risiko er betydelig lavere enn i store aksjeselskaper (Collis et al. 2004). Det er ledernes ansvar å overveie kostnader og fordeler med alternativene til regnskapsrapporteringene som er tilgjengelig for bedriften (Collis, 2010). Blant annet kan disse alternativene være, valg av revisor og om de skal bruke ekstern regnskapsfører. I følge Collis og Jarvis (2000) er den største ulempen ved regnskapsrapporteringen er kostnaden i form av penger, men også i form av tiden som brukes på det og besværet det forårsaker.

Svalland og Vangstein (2011) gjorde en studie på familiestyrt bedrifter hvor de fant ut at familieiere velger en diversifisert drift som gir lavere risiko enn andre eier. Noe av forklaringen kan være at familieeiere ofte er veldig involvert i den daglige driften av bedriften og dermed kan reagere raskt på negative hendelser i iverksette tiltak raskere enn bedrifter med spredt eierskap (Berzins & Bøhren, 2013). Pettit & Singer (1985) kritiserer entreprenør litteraturen, som sier at når leder og eier er samme person i et mindre firma, vil de i større grad være villig til å ta risiko enn i et større selskap. De mener lederen vil ha store investeringer i selskapet i form av finansiell og intellektuell kapital og på den måten vil de opptre risikoaverse.

I den resterende delen av kapittel 2.1 vil komponenter som kan være interessant for definisjonen av eierstyring og ledelse gitt av Cohen og Hanno (2000) presentert.

2.1.1 Brukerne av regnskapet



Figur 1 Regnskapsbrukere

De mest sentrale interessentene vil i oppgaven være lederen, eierne/investor, det offentlige, kunder, lånekreditorer, som vist i figur 1. De interne interessentene kan defineres som eierne og lederen. De benytter regnskapet ulikt avhengig av situasjon. I små foretak vil ofte lederen være eieren eller en av eierne, og han kan bruke regnskapet aktivt i driften. Regnskapet representerer blant annet hvor mye bedriften solgte, varelageret, hvor høy omsetning selskapet hadde, og det kan allokere inntekter og kostnader for å finne profittmarginen. Informasjonen fra regnskapet kan brukes som beslutningsverktøy og målsetning. Lederen kan også ha bruk for informasjonen i forbindelse med å tiltrekke investorer eller forsikre kreditorer.

Regnskapsinformasjon er basert på behovene til investorene som ofte er hovedbrukeren av store selskaper sitt regnskap. Dette hjelper dem i å vurdere jobben som ledelsen i selskapet har gjort. Selv om det ikke blir det samme prinsipal-agent forholdet når eier og leder er samme person, viser tidligere forskning at det fortsatt er de som er interessert i få revidert regnskapet sitt, selv om de har mulighet til å velge bort revisjon (Collis & Jarvis, 2000). De mener at dette tyder på at det finnes andre agentforhold i små selskaper, eller at det reviderte

regnskapet brukes på en annen måte enn i store aksjeselskaper. I den samme studien fant de ut at de største fordelene ved revisjon av regnskapsrapporteringen var at det ga en bekreftelse på at resultatene i årsregnskapet stemte. Ulempene som ble trukket frem var kostnaden målt i penger, samt tiden som gikk bort til dette. Lederen eller ledelsen, om det er flere som er med i avgjørelser, vil være ansvarlig for den daglige driften (Kristoffersen, 2014). De må velge hvilke varer og tjenester bedriften skal satse på, pris, budsjett, investering, ansettelse og lignende i følge Kristoffersen (2014). I forskningen til Collis et al. (2004) mener de den viktigste brukeren av regnskapet i små selskaper, er lederen.

Kristoffersen (2014) mener at regnskapet er en viktig komponent i den økonomiske styringen av bedriften. Bruken av regnskapet avhenger av hva brukernes interesser er i bedriften. Investorer kan bli sett på som en nåværende eller framtidig eier (Kristoffersen, 2014). Den eksterne informasjonen som investorene henter ut av regnskapet gir dem et innblikk i hvordan bedriften gjør det økonomisk. Troverdig informasjon vil kunne øke interessen for selskapet og det kan være svært viktig for små selskaper å skaffe kapital. En grunder kan ha en god idé og bra oppstart, men kan ha dårlig likviditet og trenger kapital for å i det hele tatt komme seg videre. Da vil et troverdig og pålitelig regnskap gi investoren trygghet siden han vet nøyaktig hva han investerer i.

Hvis eieren ikke er en del av ledelsen, vil regnskapet gi informasjon om hvordan kapitalen som eieren har knyttet opp i selskapet forvaltes. Det gir også svar på om de krav som er satt blir nådd, og regnskapet blir brukt som et kontrollorgan. Eieren bruker informasjonen til for eksempel å avgjøre om de skal opprettholde, øke eller redusere sin investering. Da trenger de rapporter som viser utviklingen i resultatet i perioden, og oversikt over den finansielle stillingen på et bestemt tidspunkt (Kristoffersen, 2014) Hvis regnskapet ikke er pålitelig vil ikke den eksterne eieren investere mer i selskapet.

I små selskaper vil eierene ofte være representert i styret, i den forstand vil de som sitter i styret ofte ha eierandeler. De kan derfor ses på som en eier/investor. Styret er en aktiv bruker av regnskapsinformasjonen for å få et inntrykk av hvordan bedriften presterer. I forskning gjort av Pugliese og Wenstøp (2007) finner de ingen støtte for at sammensetningen av styret har noen effekt på det strategiske engasjementet i styret. Deres forklaring er at måten det arbeides på i styret og kvalitetsegenskapene som styret innehar er mer fundamental. Av disse impliserer forskningen på at kvalitetsegenskapene til styret er det som påvirker styrets strategiske engasjement mest. Artikkelen viser også at styret aktivt vil utføre strategiske

oppgaver når de har anskaffet seg inngående kjennskap til bedriften og bransjen, en bred mangfold i kompetanse og har motivasjon til å gjøre en god jobb.

Kreditorerne er selskaper som bedriften skylder penger, og er som oftest privateide banker. Långiverne tar en risiko ved finansiering på kreditt, og det er denne risikoen som regnskapet kan hjelpe å redusere. Hvis regnskapet viser at selskapet har mye eiendeler kontra gjeld, eller god profitt, kan kreditor redusere sitt risikopåslag og kostnadene til bedriften synker. De må også vurdere om bedriften er i stand til å betale renter og avdrag til rett tid, og er også interessert i evnen til å stille sikkerhet (Kristoffersen, 2014). Banken får ingen eierandel i selskapet, det de ønsker er at bedriften går i pluss og har god likviditet, slik at bedriften evner å tilbakebetale lånene. Långiverne ønsker å se et regnskap som representerer virkeligheten, og kredibiliteten til regnskapet er viktig for at lån skal bli innvilget på korrekt grunnlag. Leverandører kan også ses på som en kreditor i enkelte tilfeller, hvis de selger på kreditt til et selskap. Før de leverer masse varer uten forhåndsbetaling, er de interessert i om bedriften klarer å betale for de (Kristoffersen, 2014).

Det offentlige kan ses på som innkreverne av skatt, merverdi og andre avgifter (Kristoffersen, 2014). Selskapsskatten, eller nettoskatten baserer seg på regnskapsresultatet, og merverdi på omsetning. Feil i innmeldingen kan ha store konsekvenser for selskapet i form av straffeforfølgelser. Regnskapsopplysningene blir også brukt i offentlig statistikk, og har derfor stor samfunnsmessig betydning (Kristoffersen, 2014).

Kunder har behov for å vite at varer de kjøper blir levert, og at ikke bedriften går konkurs etter det har mottatt et stort tilbud eller fått forhåndsbetaling på varer eller tjenester. Kundene ønsker informasjon om den finansielle situasjonen både på kort og lang sikt (Kristoffersen, 2014).

Investorer, kreditorer, styret, det offentlige, kunder, långivere, lederen, og eiere blir alle påvirket og bruker regnskapet ulikt. En ekstern revisor som sjekker og godkjenner regnskapet, gir trygghet til de interne brukerne da de i større grad kan være sikre på at regnskapet følger norsk lov. Revisor gir også de eksterne partene tillit til regnskapet. Uten revisjon kan det oppstå problemer på grunn av at det er ubalanse i hvem som vet hva. Den eksterne part har derfor ikke tilliten eller informasjonen nødvendig til å vurdere situasjonen riktig. Ekstern revisjon gir altså tillitt og trygghet til regnskapsbrukerne, slik at de kan fatte beslutninger på korrekt grunnlag.

2.1.2 Revisjon

Revisjon er en integrert del av eierstyring og selskapsledelse (Cohen et al. 2002). Power (1997) sier at det er vanskelig å definere hva revisjon er, men at definisjoner ofte er et forsøk i å beskrive hva revisjon kan bli. Han sier at en bred definisjon som ofte er brukt er at revisjon er en uavhengig undersøkelse av, og uttrykk for meninger om regnskapet til en bedrift. Han sier også at den korte versjonen av hvordan revisjon oppstod er at prinsipaler er nødt til å overvåke agentene sine. På grunn av avstanden og kompleksiteten til gjenstanden som skal revideres, klarte de ikke å gjøre denne overvåkingen selv og trengte en revisor til å gjøre jobben. Revisjon er utformet for å vise

«The completeness, accuracy and validity of transactions which, when aggregated, make up the financial statements» (Power, 1997, s.24).

Han sier også at i det siste århundret har det blitt mindre fokus på å revidere hver enkelt transaksjon og gått over mot å revidere de interne kontrollsystemene.

Gulden (2012) sier at formålet med revisjon er at revisor skal granske årsregnskapet, vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt vedrørende registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, vurdere årsberetningen, ordnet formuesforvaltningen og intern kontroll på en tilfredsstillende måte og bistå med å forebygge og avdekke misligheter.

«Ekstern revisjon består i at en person med høy økonomisk kompetanse, som er uavhengig av, og som ikke har særinteresser i foretaket, går inn i foretaket og gjennomfører en granskning av informasjonen foretaket gir til omverdenen, og attesterer overfor allmennheten at informasjonen etter vedkommendes mening er uten vesentlige feil» (Gulden, 2012, s.17).

En revisor kan ifølge dette ses på som en uavhengig kvalitets sikrer av regnskapsinformasjonen gitt av bedriften. Revisoren ser ikke bare på dokumentene, men sjekker også internkontroller og at de midler som blir rapportert faktisk eksisterer (varelager, eiendeler og lignende) for så å gi informasjonen ut til interessentene av bedriften.

Etterspørselen etter ekstern revisjon kan også komme av lederen(es) behov for å sjekke internkontrollen for å redusere risikoen for vesentlige feil (Collis et al. 2004).

Varici (2013) sier at den finansielle strukturen og de operasjonelle resultatene i en bedrift er spesielt viktig for de som har en interesse i selskapet, men som ikke har muligheten til å direkte få fatt i denne informasjonen. Han påpeker også at nøyaktigheten og påliteligheten er like viktig som å få tak i informasjonen. Det er her revisjon er viktig i sin rolle av nøyaktig og

pålitelig informasjon, og den nytten ekstern revisjon skal tilføre kan kun utnyttes dersom revisjonen har høy kvalitet. Eksterne revisorer skaper et miljø rundt bedrifter som gjør at det ikke blir konkurransekonflikter. Store skandaler rundt selskaper som Enron har gjort at revisjonsrollen har kommet under lupen. Varici (2013) mener at slike skandaler har gjort at forskning på temaet revisjon ofte har vært rettet inn mot kvaliteten på revisjonsprosessen. Revisoren står som en garantist for at regnskapet som blir gitt ut er i henhold til lover, regnskapsprinsipper og standarder. Revisorens jobb består i å bekrefte at rapporter fra selskapet er korrekt, og dermed at lederne oppfører seg hederlig og ærlig. Disse punktene gjør at informasjonsasymmetri blir redusert når informasjonsflyten øker, og at kvaliteten på informasjonen er høy (Varici, 2013).

Cullis (2010) har gjort en studie på bedrifter som kunne velge bort revisjon i Storbritannia og Danmark. Hun finner ut at faktorer som gjorde at bedrifter beholdt revisjon er at kostnaden knyttet til revisjon ikke er ansett som en betydelig kostnad og at revisjonen forbedret kvaliteten på regnskapet. I Danmark var det i tillegg ansett som en fordel at du fikk en kontroll av regnskapet og regnskapssystemet.

I en studie gjort av Gårseth-Nesbakk og Åmo (2012) ser de på lønnsomheten til regnskapsførerbransjen i Norge. Her finner de ut at en del av informantene deres skiller kundegruppene sine inn i to grupper. Den første gruppen er de som kun er interessert i å få gjort regnskapet sitt i henhold til lover og regler. Denne kundegruppen tolker de det som at de ser på regnskapsfører som 'et nødvendig onde'. Den andre gruppen representerer de som ønsker å forbedre selskapet sitt og dermed i større grad ønsker rådgivning. Kundegruppen som ønsker hjelp i form av rådgivning tolker de som kunder som ser på regnskapsfører som 'den gode hjelper'. Dette synet som de har kommet frem til kundene har i forhold til en ekstern part av bedriften kan hjelpe med å forklare hvordan bedrifters syn på revisors rolle påvirker valget deres.

2.1.3 Risikostyring og internkontroll

I følge Azizah og Islam (2014) er internkontrollen er et viktig moment i eierstyring og selskapsledelse for å sikre forsvarlig drift av aksjeselskapet og for å forbedre effektiviteten. Som nevnt tidligere kan revisor være en viktig pådriver for eierne å utarbeide god internkontroll i selskapene. Risikostyring blir av Finanstilsynet (2009) i et rundskriv beskrevet som:

«Foretakets risikostyring er hva foretaket gjennom strategi, organisasjon, rutiner og forsvarlig drift gjør for å nå fastsatte mål og sikre sine og kundenes verdier, samt pålitelig rapportering og etterlevelse av lover og regler.»

Beskrivelsen deres sier noe om at hendelser i bedriftens vei mot målet skal skje på korrekt måte innenfor rammene av lover og regler. I samme rundskriv forklarer de også hva som menes med internkontroll.

«Internkontroll er en prosess, utført av styre, ledelse og ansatte, utformet for å gi rimelig grad av sikkerhet for å oppnå foretakets mål. Ledere bør aktivt engasjere seg i vurderingen av om etablert risikostyring og internkontroll blir gjennomført som forutsatt innen eget ansvarsområde.» (Finanstilsynet, 2009).

Mål er noe som er fremtidsrettet og det vil alltid være knyttet en del usikkerhet til fremtiden. Hvis det skulle inntreffe hendelser som gjør at det driften må legges om, ved en endring i lovene eller at det blir økt konkurranse, kan konsekvensen være at bedriftens mål ikke blir oppnådd. Det kan være lignende interne årsaker som gjør at målene ikke blir nådd som at det er svikt i produksjonen, nøkkelpersonell forsvinner o.l. For å unngå slike situasjoner må det være et kontrollsystem på plass, som gir informasjon til ledelsen og de ansvarlige for de forskjellige arbeidsoppgavene (Moen & Havstein, 2014).

Ut av beskrivelsene ovenfor kan det sies at det er styret og de ansatte sitt ansvar å kartlegge risikofaktorer, implementere kontroller for å minske sannsynligheten for at de oppstår og følge opp resultatene av det. Moen og Havstein (2014) beskriver internkontroll som det å ha kontroll internt i bedriften, at planer blir fulgt og at arbeidsoppgaver blir utført som planlagt. Internkontroll i følge dem går også på at budsjetter blir holdt, og at kvaliteten på det de gjør holder forventet standard. De skriver videre at det er viktig å vurdere risikoene opp mot kontrollene som iverksettes. Hvis en risiko er uvesentlig, så kan det være hensiktsmessig å utelate kontrollen på grunn av kostnader som knyttes opp mot gjennomføring av kontrollen. En av de viktigste funksjonene til internkontrollen er å forhindre, oppdage og korrigere feil og avvik som oppstår på grunn dårlig arbeid, planlegging eller rapportering og oppfølging. I følge Collis et al. (2004) kan sannsynligheten for vesentlige feil i små selskaper være høy, men sannsynligheten for at kontrollfunksjoner oppdager en slik feil er også høy.

I en studie gjort av Kinney og McDaniel (1989) finner de ut at majoriteten av rettelser på årsregnskapet som blir gjort, er typiske for bedrifter som er mindre i størrelse, mindre

lønnsom, høyere lån, lavere vekst og mottok flere meldinger om usikkerhet enn andre i sin bransje. Dette mener de kan vise at små bedrifter har dårligere internkontroller enn de større bedriftene. En av grunnene til vesentlige feil som de nevner er at det kan være svikt eller mangel på internkontroll i bedriften. Forskningen viser også at sannsynligheten for at bedriften skal gjøre rede for vesentlige feil i regnskapet er knyttet til bedriftens finansielle situasjon. I følge Kinney og McDaniel (1989) kan det vise at ledere og ekstern revisor sine økonomiske incentiver kan ha større effekt enn deres bekymring for at regnskapet er korrekt. De nevner også i artikkelen at små bedrifter kan ha svakere kontroller. I større selskaper er det ofte intern revisjon som kan oppdage og korrigere feil før rapportene blir offentliggjort, mens mindre selskaper er avhengig av ekstern revisjon som finner feilen etter at hendelsen har skjedd.

Doyle et al. (2007) har gjennomført lignende forskning på internkontroll i forhold til feil i regnskapet. De finner ut vesentlige svakheter i internkontrollen er vanligere for selskaper som er mindre i størrelse, mindre lønnsomme, mer kompleks, vokser raskt eller er i omstilling av organisasjonen. Resultatene gjort, samsvarer med det de sier om at bedrifter som sliter med kontroll av økonomiske rapporter ofte mangler ressurser, har komplekse regnskapsmessige problemstillinger og er i et raskt skiftende miljø.

Etter å ha sett på revisors rolle i eierstyring og selskapsledelse, og hvordan han kan fungere som en viktig funksjon for brukerne av regnskapet, blir nå det teoretiske fundamentet presentert.

2.2 VALG AV TEORIER

For å se på eierstyring og selskapsledelse i små bedrifter har konseptet om responderingsplikt, og legitimitet via institusjonell teori blitt valgt ut. Konseptet responderingsplikt er blitt valgt for å forstå prioriteringene til daglige ledere som har en plikt til å respondere og ivareta interessene til eiere, banker, myndigheter og lignende. Det har også blitt valgt for å se hvorfor noen velger bort revisor, mens andre ønsker å fortsette samarbeidet.

Det blir under responderingsplikt også gitt informasjon over regnskapets hovedfunksjoner.

Institusjonell teorien er en teori som kan hjelpe til med å forstå de overveielser som ledere har gjort i forhold til å skape legitimitet i samfunnet. Dette vil bidra til å gi et innblikk i hvilke

vurderinger lederne har gjort om endringen, i forhold til omgivelsene sine. Denne teorien kan også hjelpe med å vise forandring som følge av endringer i lover og de grunnleggende reglene.

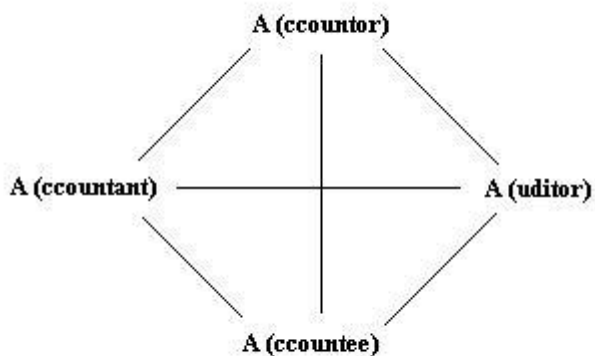
2.3 RESPONDERINGSPLIKT OG REGNSKAPETS HOVEDFUNKSJON

Det finnes ikke et godt norsk ord for accountability, å oversette det til ansvar, blir feil da dette blir referert mot 'responsibility' som er en helt ulik teori. I boken "Innovasjoner i offentlig tjenesteyting" av Andersen et al. (2015 s.149) definerer de accountability som responderingsplikt. Denne oversettelsen blir brukt videre i oppgaven.

Responderingsplikt er et konsept som har forskjellig betydning. En ting som det er felles forståelse for er at det betyr at noen har en plikt til å respondere for sine handlinger ovenfor en autoritet (Mulgan, 2000). Dette kan ses på som en ekstern type responderingsplikt da ansvaret for at ting blir gjort slik de skal, ligger utenfor den som har selve ansvaret for gjennomføringen av handlingen. I situasjonen vedrørende regnskap vil det i hovedsak handle om at myndighetene har autoriteten til å straffe de som ikke overholder lover og regler. Maupetit og Soltani (2015) sier at fremfor alt, basert på konseptene om åpenhet og responderingsplikt, avhenger effektiv eierstyring av at de som er ansvarlig i bedriften er aktivt og informert involvert i prosessen med å implementere forskrifter og beste praksis av eierstyring.

Ijiri (1975) definerer responderingsplikt som et forhold mellom to parter, og knytter regnskapet opp som noe en part(accountor) er ansvarlig for å gjøre for en annen(accountee). Revisor og regnskapsfører kan her bli sett på som tredjeparter, og oppgaven til disse partene er å assistere 'accountor' i utførelsen av sitt ansvar, og på samme tid gi informasjon til 'accountee'.

Bourmistrov (2001) presenterer en figur basert på Ijiri (1975) og inneholder en oversikt over de ulike partene, og hvordan de påvirker hverandre.



Figur 2 De fire A'er av vestlig regnskapstradisjon (Bourmistrov, 2001, s. 116)

Regnskapsfører er i figuren 'accountant', revisor er 'auditor', og de blir en eksterne tredjepart som kontrollerer og sørger for at accountor gjør jobben rett, før han rapporterer det videre til brukere av regnskapet.

Sinclair (1995) påpeker at det finnes forskjellige former av responderingsplikt. Det kan for eksempel oppfattes forskjellig etter hvilken bransje du opererer i. Blant annet sier hun at revisorer vil snakke om responderingsplikt som et finansielt eller numerisk tall, noe som kan knyttes til om regnskapet har reliabilitet. I sin forskning på responderingsplikt, finner Sinclair (1995) noen interessante funn. Hun påpeker at responderingsplikt har flere meninger og nevner blant annet profesjonell responderingsplikt. Dette går ut på at medlemmer av en ekspert gruppe, som for eksempel revisorer, føler at de har en plikt til å oppføre seg slik bransjen krever av dem. Det kan trekkes paralleller til en situasjon hvor bedriften ønsker å utforme regnskapet på en annen måte enn revisor, men på grunn av at revisor føler en større plikt til ovenfor sin egen bransje, vil han foreslå den måten som er mest akseptabel for hans egen bransje. I den forstand kan det å velge bort revisor gi større grad av frihet for bedriftene, til å gjøre som de vil.

Sinclair (1995) viser også til personlig responderingsplikt som en meget sterk kraft som bestemmer hvordan individer føler ansvar for sine handlinger. Dette er et moment som påviser at det er viktig å komme ut til bedriftene for å få kunnskap om hvordan de opplever endringen. Som hun argumenterer, er responderingsplikt subjektivt. Sinclair (1995) tar også opp responderingsplikt i forhold til allmenheten som omhandler å svare for eller forklare seg om handlingene sine til allmenheten og interessenter rundt bedriften. I artikkelen kommer

det frem at blant annet kostnader knyttet til rapporteringer og reguleringer for å skape åpenhet mot allmennheten er relevant for denne typen responderingsplikt.

Når ting blir feil i regnskapet, eller at virkeligheten ikke skildres bra nok utad blir det spørsmål om hvem som er accountable for det. Som Lindberg (2014) sier, så er produktet revisorene selger integritet. Dette kan forstås som at de hjelper den som har ansvaret for at ting er gjort i henhold til lover og regler.

«The core sense of accountability is clearly grounded in the general purpose of making agents or subordinates act in accordance with the wishes of their superiors» (Mulgan, 2000 s. 563).

Dette kan ses i sammenheng både i forholdet mellom leder og eier av en bedrift, men også i forholdet mellom bedriften og interessentene. Hvis det blir oppdaget at lederne ikke følger de lover og regler som gjelder får de også tilsvarende straff for handlingen.

Det finnes også kritiske røster til konseptet om responderingsplikt (Messner, 2009). Det er blant annet rettet kritikk til det å være ansvarlig for noe, da det må snakkes i historisk forstand, altså at noen er pliktige for noe som har skjedd tidligere. Da må de som har plikt til å respondere også ha kapasitet til å være presis i kommunikasjonen i hele hendelsesforløpet. Her er det kritikk i forhold til at det er begrensninger til hva mennesket klarer å huske. Dermed kan det ikke forventes at alt som blir sagt er sannhet. I den forstand kan det som blir kommunisert like gjerne være en feil i kommunikasjon som et fravær av vilje til å respondere (Messner, 2009).

2.3.1 Prinsipal–agent teori

Jensen og Meckling (1979) beskriver agentforholdet som en kontrakt hvor en eller flere prinsipaler delegerer oppgaver og ansvar på en annen person som da vil være agenten. Hvis det tas utgangspunkt i at begge de involverte parter er interessert i å maksimere sin egen nytte, kan det tenkes at agenten ikke alltid vil gjøre det som er det beste for prinsipalen. Prinsipalen kan da legge incentiver til rette for agenten slik at han oppfører seg etter interessene til prinsipalen. Den sistnevnte kan også lage kontrollfunksjoner som skal begrense avvikende oppførsel fra agenten. I forhold til responderingsplikt, så er regnskapet sett i sammenheng med prinsipal-agent teori (Mellempvik et al. 1988). Det som menes er at agenten rapporterer i regnskapet hvordan han har behandlet ressursene han har fått tildelt og resultatene av det. Det er antatt at informasjonen som prinsipalen mottar er rett og sann (Mellempvik et al. 1988).

Revisjon er ofte sett på som et virkemiddel for å senke agentkostnadene (Francis & Wilson, 1988). Agentkostnadene kan i denne sammenheng med prinsipal -agent forholdet (eier og daglig leder) og den risikoen for at daglig leder ikke utfører jobben etter eiers ønske (Moralsk risiko). Det er denne kostnaden som revisjon skal kunne senke ved gjennomgang av årsrapporter og regnskap (Francis & Wilson, 1988).

Francis og Wilson (1988) påpeker to forskjellige situasjoner hvor det oppstår konflikt i prinsipal-agent forholdet. Det ene er som nevnt mellom eier og leder(e), som kan løses ved at ledere får eierandeler av selskapet. Da vil lederne med eierskap i selskapet få incentiver til å gjøre det bra resultattmessig siden de kan få en gevinst av overskuddet. Det kan da følges et resonnement om at jo større eierandel leder har i selskapet, jo mindre nødvendighet er det for revisjon av selskapet. Den andre situasjonen er mellom långivere og eier. Prinsipal-agent teori mener at långivere er bekymret for overføring av verdier fra selskapet til eiere, for eksempel i form av utbytte. Lederne i bedriften vil sette interessene til eierne høyere enn de setter interessene til långiverne og dette gjør at lånekontrakter er strengt regulert i fra långiver sin side. Det betyr at jo mer langsiktige lån et selskap har, jo større behov er det for revisjon.

Prinsipal-agent problemet kan også ses gjennom långiver som prinsipal og låntaker som agent. Agenten vil da sitte på mer informasjon om tilstanden til selskapet og det vil oppstå informasjonsasymmetri. Det er en konflikt mellom agenten som ønsker billigst mulig lån og prinsipalen som ønsker sikre lån og best inntjening. For å begrense slike konflikter med interessenter er det i Norge klare lover og regler for regnskapsinformasjon som skal rapporteres inn, og blir ikke reglene overholdt kan de ende med å bli straffeforfulgt.

I mange av selskapene som kommer innenfor kravene til unntak av revisjon, er det flere av selskapene hvor eier og daglig leder er en og samme person (Spilling, 2000). Det vil si at eier/leder har fullkommen informasjon om hva som skjer i driften og vil kanskje gjøre at denne teorien ikke blir like anvendelig i denne sammenhengen. Hvis eieren eier hele selskapet, samtidig som han er daglig leder, vil agentkostnadene være null (Jensen & Meckling, 1979). Prinsipal/agent forholdet kan ses på som interessentene/bedriften. Hvor bedriften er agent som skal produsere et regnskap til interessentene(prinsipal) hvor de må stole på at det bedriften har oppgitt stemmer overens virkeligheten.

Som nevnt tidligere, er informasjonsasymmetri et viktig moment i prinsipal-agent teorien. Informasjonsasymmetri oppstår når en part sitter på mer informasjon om en hendelse enn en annen gruppe. I seg selv trenger ikke dette å være et problem, men hvis de to partene har

motstridene motiver, kan det føre til gruppen med mest informasjon utnytter dette til sin fordel (Stenheim & Blakstad, 2007). Informasjonsasymmetri kan oppstå også mellom aksjonærer hvis de mangler ferdighetene som trengs for å tolke regnskapsrapporteringene (Power, 1997). Det er særlig to problemer som oppstår ved asymmetrisk informasjon. Det ene er skjevt utvalg, som kommer av at dårlige ledere får fortsette i stillingen sin ved å manipulere regnskapet og skape et bedre bilde enn virkeligheten. Når det skjer klarer ikke interessentene å skille mellom gode og dårlige bedrifter. Det andre problemet er knyttet til moralsk risiko. Dette inntreffer når lederen bruker informasjonsasymmetri til egen vinning i stedet for i styrets interesse (Stenheim & Blakstad, 2007).

En av oppgavene til regnskapet er å formidle intern informasjon til eksterne interessenter. For at informasjonen skal være pålitelig er det viktig at den er verifiserbar og objektiv, samtidig som hendelser som påvirker regnskapbrukerens handlingsmønster blir rapportert og dermed har relevans. Regnskapet kan da sies å ha som oppgave å minske informasjonsasymmetrien som er mellom produsent og bruker av regnskapet (Stenheim & Blakstad, 2007).

2.3.2 Regnskapets hovedfunksjon

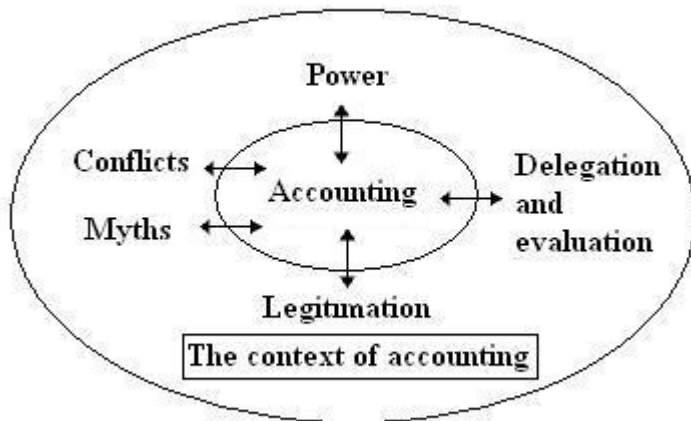
I følge Kristoffersen (2014) så er regnskap kommunikasjon og brukes for å måle det økonomiske aktivitetsnivået i et selskap, og for å kommunisere resultatene av målingen til regnskapsbrukerne.

Regnskapets hovedfunksjon er å samle inn, registrere og kommunisere data.

Datainnsamlingen skjer av de som styrer med inntekter og kostnader. Registreringen og lagring skjer enten av økonomiavdelingen, eller et regnskapsbyrå. Regnskapets funksjon som informasjon kan skje internt eller eksternt. Internt kan det bli brukt som et hjelpemiddel til beslutninger eller videre drift. Eksternt kan årsregnskapet for eksempel bli brukt som rapportering til investorer, leverandører, kunder og til offentlige organer. Det er viktig at et regnskap er riktig. Mellempvik et al. (1988) presenterer regnskapets to normative oppgaver, nemlig 'accountability' og 'decision-making objectives'. Med accountability menes i denne sammenheng at regnskapet skal inneholde informasjon om ressursstyringen. Den andre oppgaven går på at regnskapet skal gi grunnlag for beslutninger.

Mellempvik et al. (1988) konkluderer med at regnskapet ikke forholder seg til sin normative teori. Regnskapet er mer kompleks og blir i praksis brukt på mange måter. Blant annet via

myter, makt, konflikter og legitimering. De lagde en ny figur med regnskapet og funksjonene som er knyttet til det.



Figur 3 Regnskapets funksjoner (Mellempvik, 1988, s.114)

«Årsregnskapets og årsberetningens formål er å danne grunnlag for regnskapsbrukernes bedømmelse av foretakets utvikling, finansielle stilling, resultat og risiko. Regnskapsbrukerne er enhver som treffer beslutninger som kan påvirkes av den regnskapspliktiges forhold, herunder nåværende og mulige eiere, kreditorer, ansatte, kunder, alliansepartnere og offentlige myndigheter» (Finansdepartementet, 2003, s. 169).

Bedriftene er nødt til å sørge for at regnskapet holder den kvaliteten som er lovpålagt. Enten det er ved bruk av revisor, regnskapsfører, eller av egen kompetanse. Collis og Jarvis (2000) gjorde en forskning på hvordan små bedrifter brukte regnskapet siden det er kritisk for deres overlevelse. I denne studien fant de ut at det var tre hovedkilder til finansiell informasjon som ble brukt i driften. De tre var følgende:

1. Månedlig/kvartalsvis driftsregnskap
2. Kontantstrømmen
3. Kontoutskriften

De argumenterer for at det var sterkt fokus på å vite hvor mye penger som var tilgjengelig. Collis og Jarvis (2000) påpeker også at det virket som at det var viktig for bedriftene å opprettholde et god relasjon til banken(e) og at dette spilte på et prinsipal-agent forhold. I

forhold til økonomistyring, samsvaret ikke oppførselen til de som fungerer som leder og eier med det som er malen for ledere i store aksjeselskaper. Det viste seg at små bedrifter fikk informasjonen de trengte hos henholdsvis banken og den eksterne regnskapsføreren, i motsetning til større aksjeselskaper som ofte produserer sine egne rapporter internt i bedriften.

2.4 INSTITUSJONELL TEORI

For å tolke de vurderinger som bedriften gjør når de skal ta valget mellom å beholde eller fravelge revisjon, kan det ses gjennom perspektivet til institusjonell teori. Institusjonell teori er basert på at miljøet til institusjonen i stor grad kan påvirke de formelle strukturene i bedriften. En institusjon kan beskrives som et sett av skrevne og uskrevne regler, som for eksempel systemer, praksis og normer. Ved å bruke denne teorien vil det gi en utvidet forståelse av hvordan strukturen på organisasjonene er, og hvilke forskjeller det er mellom den formelle strukturen og hvordan de opererer på en dag-til-dag basis. Institusjonell teori kan også brukes til å forklare legitimitets-konseptet og hvordan legitimitet oppnås i det institusjonelle miljøet.

Meyer & Rowan (1977) argumenterer for at tidligere teori går ut ifra at koordinasjon og kontroll er kritiske dimensjoner som formelle organisasjoner har lyktes i å håndtere i den moderne verden. Den formelle strukturen er en plantegning over organisasjonen som kan fortelle om, for eksempel, stillinger og programmer i organisasjonen som måltarbeidelse, budsjetter, regnskap og rapporteringssystemer. Problemet de tar opp er at tidligere teorier går ut ifra at organisasjonene fungerer ut ifra sin formelle struktur, i motsetning til tidligere empiriske data som kan si at det kan være et stort gap mellom formelle og uformelle organisasjoner. Det er viktig å skille den formelle strukturen det her snakkes om og det som skjer i praksis på en dag-til-dag basis (Meyer & Rowan, 1977).

DiMaggio & Powell (1983) mener at det er en tendens i dagens samfunn til at forandring i organisasjoner ikke nødvendigvis gjør at de endrer strukturen sin for å skape konkurransefortrinn eller effektivitet. De mener at forandring kommer av prosesser som gjør at organisasjoner blir mer homogene og det skapes organisasjonsfelt hvor bedriftene blir strukturmessig lik hverandre. Grunnen til at det har blitt slik sier de er fordi prosessen i stor grad er påvirket av staten og profesjonene. Med denne tilnærmingen vil det kunne si at

regnskapsførere og revisorer er typiske profesjoner som vil ha stor påvirkning på hvordan strukturen i bedrifter er.

For å studere institusjonell forandring mener DiMaggio & Powell (1983) at konseptet om isomorfisme er best for å vise homogeniseringen. I artikkelen referer de til Hawleys beskrivelse av isomorfisme

«Isomorphism is a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions» (Hawley, referert i DiMaggio & Powell, 1983).

I følge DiMaggio & Powell (1983) er det tre mekanismer av institusjonell isomorfistiske forandringer: Tvunget isomorfisme, mimetisk isomorfisme og normativ isomorfisme. Tvunget isomorfisme kommer av formell og uformell press på organisasjoner fra andre organisasjoner som de er avhengig av eller av kulturelle forventninger fra samfunnet som organisasjonen opererer i. Tvungen isomorfisme vil være om andre organisasjoner, som bank eller kreditor krever at bedriften har revisor for å få innvilget lånefinansiering. Eierne kan også kreve revisjon, da vil bedriften være nødt til å tilfredsstille dette kravet.

Mimetisk isomorfisme er en forandring som ikke er basert på at noen blir tvunget til å forandre seg. Til denne typen forandring er det ofte knyttet usikkerhet rundt situasjonsbestemte hendelser og det kan være en driver for å gjøre endringer. Hvis en bedrift ser at veldig mange andre bedrifter velger bort revisor, kan det være at de gjør det 'fordi at de andre gjør det'. De hermer etter andre fordi de ikke er sikker på hva som er rett selv. Det kan være at det er en organisasjon som oppfattes som mer legitim og suksessfull i sitt organisasjonsfelt, som velger bort revisor, og da velger de å tro at de andre vet hva som er det beste valget (DiMaggio & Powell, 1983).

Det tredje alternativet er normativ press og kommer hovedsakelig ifra profesjonalisering. DiMaggio & Powell (1983) mener at det er to aspekter som er viktig kilder til isomorfisme. Det første er formell utdanning, det vil si at utdanningsinstitusjoner danner et grunnleggende tankesett innenfor studieretningen som studenten tar med seg ut i arbeidslivet. Uavhengig av hvem bedriften ansetter i organisasjonsfeltet vil de få samme kunnskap/persepsjon av hvordan ting virker. Det andre punktet er et nettverk av profesjonelle. Dette går spesielt på toppledere, og betyr at bransjer ofte ansetter ledere som er i stillinger av lik kaliber. Hvis det skal ansettes

en ny administrerende direktør innenfor oljebransjen, velges det ofte en person som er leder i et annet oljeselskap. Det gir liten variasjon innenfor fagfeltet og bransjen.

Meyer og Rowan (1977) sier at endring hvor de blir mer lik institusjoner i miljøet sitt vil gi noen konsekvenser for organisasjonen. De mener at organisasjonene implementerer elementer som er legitimert eksternt, de innsetter eksterne eller seremonielle kriterier for å definere verdien av strukturelle elementer og avhengigheten til eksterne institusjoner vil redusere turbulensen i organisasjonen. Resultatet av dette, vil ifølge Meyer og Rowan (1977), være at isomorfisme skaper suksess og mulighet til å overleve for organisasjoner. Ved å utforme den formelle strukturen sin i uttrykk til de institusjonelle omgivelsene sine, viser bedriften vilje til å følge verdier og formål som er verdsatt i samfunnet (Meyer & Rowan, 1975). Dette gjør at det blir vanskeligere å kritisere atferden til bedriften, og det kan sies at det skaper legitimitet.

I sin artikkel om institusjonell teori tar Meyer og Rowan (1977) opp språket er viktig for å skape isomorfisme med omgivelsene. Dette går på hvordan språket brukes for å skissere den organisatoriske strukturen, for eksempel i form av mål, prosedyrer og retningslinjer. For eksempel kan det sies at en revisor vil utføre visse oppgaver, uavhengig om det vites hvem denne revisoren er eller eksakt hva de vil gjøre, men ved å ha en revisor i organisasjonen vil det være knyttet forventninger til hva slags oppgaver han vil utføre og hvilke ansvar han har (Meyer & Rowan, 1977). Det kan også ses på som et høytidelig kriterium å ha revisor, da de automatisk får et inntrykk av at bedriften er ansvarlig mot omgivelsene. Meyer & Rowan (1977) sier at høy grad av seremoniell verdi, som ved å ha eksperter som revisorer i bedriften, vil føre til at bedriftens posisjon blir styrket blant kreditorene. Dette kan gjøre at lån eller investeringer blir lettere å få tak i.

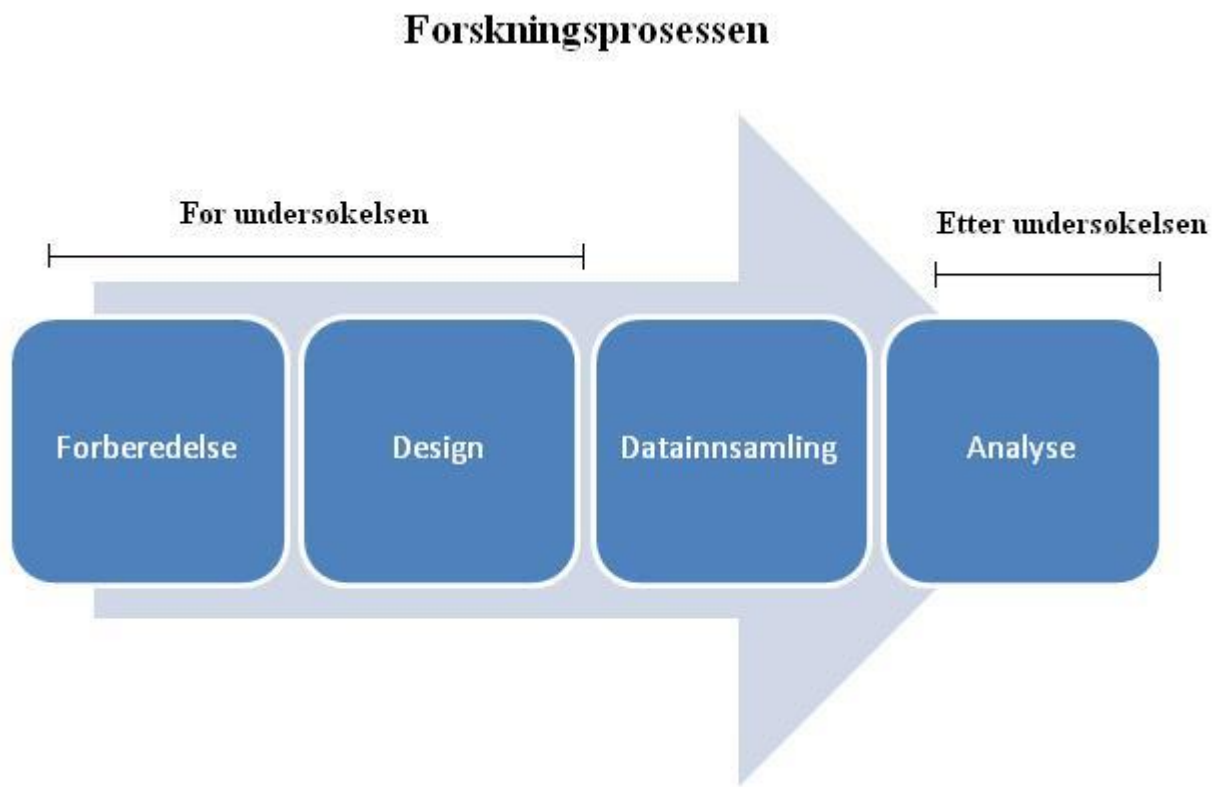
Resultatet i forskningen til Meyer og Rowan (1977) påpeker tre hovedmomenter ved isomorfisme. Nummer en er at isomorfisme kobler formell struktur ifra avvikene i praktisk utførelse av oppgavene. Fordelen med dette er at det hindrer konflikter mellom praktisk utførelse og strukturen. Det skaper dermed legitimitet av bedriften utad. Avkobling gjør dermed at organisasjonene kan overholde den standardiserte, legitimerte, formelle strukturen samtidig som aktivitetene varierer i henhold til praktiske omstendigheter (Meyer & Rowan, 1977). Nummer to er at isomorfisme skaper tillitt til organisasjonen og tar bort usikkerhet knyttet til driften. Et moment er at dette skaper en holdning i organisasjonen om at alle handler i god tro. Det siste punktet de presenterer er at isomorfisme gjør at det blir enklere å slipper unna inspeksjoner og evalueringer. De fleste miljøer har institusjonalisert de rasjonelle

ritualene om at ting skal inspiseres og evalueres. Disse inspeksjonene og evalueringene kan avdekke hendelser som svekker legitimiteten til organisasjonen. Da kan institusjonaliserte organisasjoner gjøre at inspeksjoner og evalueringer får en seremoniell status. Inspektørene sjekker ikke så nøye fordi de antar at alt er i orden i bedriften. For eksempel kan det at en bedrift har revisor gjøre at kontrollørene forventer at økonomien og regnskapet er slik det skal være og at det dermed ikke sjekkes like nøye. Økonomiske skandaler har i senere tid vist at det ikke nødvendigvis stemmer (se Enron, Chabrak & Daidj 2007).

3. METODE

I dette kapitlet presenteres den metodiske tilnærming til oppgaven. Kapitlet starter med å presentere konteksten til oppgaven, videre med valg av metode, utvalget, innsamlingen og analysen. Kapitlet rundes av med en drøfting av oppgavens reliabilitet og validitet.

Nedenfor er oppgavens metodiske oppbygning enkelt forklart ved bruk av en figur. Figuren er basert på Easterby-Smith et al. (2012) og Johannessen et al. (2011) sine steg i en undersøkelse.



Figur 4 Forskningsprosessen

3.1 BAKGRUNN FOR OPPGAVEVALG

Her blir forskning ut i fra et økonomisk perspektiv presentert, deretter valg av problemstilling og gjennomgang av litteraturen.

3.1.1 Økonomisk forskning

Denne masteroppgaven kategoriseres som økonomisk forskning. Forskning innenfor denne kategorien berører både makro og mikroøkonomi. Selv er forskning innenfor økonomi innenfor samfunnsvitenskap, som en motpol til naturvitenskap. Johannessen et al. (2011) skiller de to som, naturvitenskap forholder seg hovedsakelig til fenomener uten språk og evne til å forstå seg selv og sine omgivelser, for eksempel atomer, gener eller dyr.

Samfunnsvitenskap baserer seg på mennesker, og da dreier det seg om forskjellige meninger og oppfatninger i stadig endring. Bryman & Bell (2011) definerer begrepet økonomisk forskning slik.

«...refers to academic research on topics relating to questions that are relevant to the field of business and management and have a social science orientation» (Bryman & Bell, 2011, s. xxxiii)

De vektlegger ordet akademisk, siden akademikere ifølge dem prøver å utforske forskningsspørsmål som oppstår av eksisterende litteratur på temaet. I oppgaven er det blitt brukt gjeldene teorier, og funnet et kunnskapshull som blir forsket videre på.

3.1.2 Problemstillingen

Formålet med forskning er å tilegne seg ny kunnskap, og forskningsmetoden er fremgangsmåten for å nå denne kunnskapen. I følge Johannessen et al. (2011) kommer valg av teori og metode ifra problemstillingen. I følge figur 4, vil utarbeidelse av problemstilling gå under forberedelse. Grunnen til at denne problemstillingen ble valgt, var hovedsakelig grunnet vår utdanning og spesialisering. Eierstyring og selskapsledelse, og revisjon var sentrale begreper innenfor fagområdet. For å finne problemstillingen startet søket med å lese igjennom det som allerede var blitt publisert (Halvorsen & Aarbø 2013; Opdahl, 2013), og etterhvert rapporten som kom i tidligere i år av Langli (2015). Det ble også søkt i databaser og på internett for å få en oversikt på hva som var gjort av tidligere forskning, og for å lete etter et kunnskapshull som det kunne bli forsket videre på.

3.1.3 Litteraturgjennomgang

Etter å ha fått litt oversikt over hva som var tilgjengelig av informasjon om temaet, ble det startet en grundigere gjennomgang av litteraturen. Hovedsakelig gikk det ut på å lese gjennom forskningsartikler som ble funnet og omhandlet revisjon, eierstyring og selskapsledelse, responderingsplikt, institusjonell teori, regnskapsrapportering og lovtekster om endringen. Først var det innhenting av informasjon om temaet, og deretter begynte letingen etter teorier som kunne hjelpe forskningen videre. De tilganger som ble benyttet var via Universitet i Nordland sine tilganger til databaser, samt kilder til forskningsartikler gjennom internett. I tillegg ble det brukt diverse fagbøker for å opparbeide kompetanse og kunnskap rundt temaet og teorier. For å kunne se om konteksten var aktuelt, ble det innhentet informasjon fra Ravn info, Proff Forvalt AS og tidligere oppgaver om hvor mange selskaper som ble påvirket av denne lovendringen. Her var funnene at lovendringen påvirket ca. 115 000 bedrifter, noe som gjør at forskning på dette fritaket blir interessant for mange aktører i norsk næringsliv. Denne delen av forskningen legger en plattform for resten av oppgaven.

3.2 VALG AV FORSKNINGSDESIGN

All forskning baserer seg på et formål, hva er det som ønskes å undersøke og hvorfor. I litteraturen om forskningsdesign blir det ofte nevnt forskjellige typer formål med undersøkelser, blant annet deskriptiv, forklarende og forstående/utforskende (Johannessen et al. 2011). Problemstillingen tar for seg revisjonsfritaket og eierstyring og selskapsledelse. Det blir da et spørsmål om hvilke vurderinger som blir gjort av bedriftene, og til en viss grad hvordan de blir påvirket av valget. Med bakgrunn i denne problemstillingen passet det godt å bruke et deskriptivt forskningsdesign. Dette er et design hvor undersøkelsen forsøker å beskrive et nøyaktig bilde av hva som faktisk skjer, og det ville være et bra design for å finne ut hvilke vurderinger bedriftene gjorde i forhold til revisjonsunntaket og styring. Før innhenting av data kunne skje, måtte det tas et valg om hvordan metode det skal gjøres på.

Det er to hovedtyper innenfor metoder for datainnsamling, kvalitativ og kvantitativ (Easterby-Smith et al. 2012). Ut i fra problemstillingen var det hensiktsmessig å benytte en kvalitativ metode, fordi det gjør det mulig å gå i dybden på problemet. Med bruk av en kvalitativ metode er det ønskelig å se på hvilke momenter i selskapet som har relevans i forhold til problemstillingen. Blant annet vil kriteriene til bedriftene være subjektive og det er vanskelig å forstå hvilke kriterier de har lagt til grunn uten hensyn til konteksten de befant seg i.

Kvalitativ metode betyr at tilnærming til problemstillingen er induktiv, altså at den går fra empiri til teori. Styrker med kvalitativ metode er at det gis mulighet til å gå i dybden på problemstillinger og få en helhetlig forståelse av temaet.

For å samle inn data er det blitt gjennomført en multippel case-studie av flere bedrifter. I følge Yin (2014) er det ingen formel for når det skal brukes case-studie, men det avhenger i stor grad av problemstillingen. Hvis den ønsker å forklare noe, som hvordan eller hvorfor et sosialt fenomen opptrer, vil en case-studie være svært relevant. Til case-studien er det blitt valgt ut seks bedrifter som har valgt bort revisjon, og seks bedrifter som har beholdt revisjon. Fordelen med case-studie er at det er et lite utvalg som kan studeres i dybden og det gir et helhetlig syn på problemstillingen. Med en multippel case-studie vil fenomenet studeres i ulike settinger, i form av ulike bedrifter. Noe av kritikken knyttet til case-studier er at utvalget blir så snevert at resultatene ikke kan brukes til å generalisere et fenomen for hele populasjonen (Easterby-Smith et al. 2012). Det er ikke et ønske om å generalisere ved bruk av denne metoden, men hvis det oppdages et mønster er det muligheter for teoriutvikling. Det er nettopp i dybden at en case-studie kan hjelpe til med å oppdage nye momenter som kan gi nytt lys på problemstillingen. Case-studier baserer seg på å undersøke faktiske hendelser. Utvelgelse av intervjuobjekter vil derfor være helt sentralt, siden hele oppgaven baserer seg på empiri gitt av informantene.

3.3 DATAINNSAMLING – INTERVJU

I datainnsamlingen er det både blitt foretatt dokumentstudier og gjennomført intervju. Intervjuene vil være hovedfokus i oppgaven. I dette kapitlet vil metoden i forhold til intervjuene bli presentert, og i kapittel 3.4 blir dokumentstudiene presentert.

3.3.1 Forberedelse før intervjuene

Det er flere momenter som må planlegges før det kan innhentes data fra intervju. Ut ifra problemstillingen og teori på metodefeltet, var semi-strukturerte intervju det som passet oppgaven best. Disse intervjuene ble hovedsakelig gjennomført med daglig leder av selskapet, noe vi kommer tilbake til i kapittel 3.3.5.

Fordelen med semi-strukturerte intervjuer er å kunne være sikker på at temaer som er bestemt på forhånd blir trukket frem og besvart, samtidig som både intervjuer og informant har muligheten til å snakke fritt. Informanten kan ved denne metoden komme inn på temaer som intervjuer opprinnelig ikke hadde tenkt over. Intervjuer kan også stille spørsmål på utsagn, eller på interessant informasjon som kom frem. Med bruk av slik struktur ble problemstillingen grundig diskutert. Easterby-Smith et al. (2012) mener det er seks praktiske problemer som kan påvirke utfallet av intervjuene. Det første handler om å skape tillitt for få respondenten til å åpne seg, den andre om samspillet mellom respondent og intervjuer. Språket som brukes er det tredje problemet, det er viktig å være klar over at det ikke brukes for mange teoretiske begrep. Det fjerde problemet som kan oppstå handler om å få tilgang og det femte om hvor intervjuet tar sted. Det siste og sjette praktiske problemet handler om ta opp intervjuene. Disse praktiske problemene var tenkt igjennom på forhånd og er drøftet ulike steder i metodekapittelet, dette ble gjort for å prøve å få tilgang til best mulig data fra informantene.

3.3.2 Hvilke bedrifter passer problemstillingen?

Mason (2010) skriver at det ikke er noen som vil foreslå hvor mange respondenter som burde intervjues i en kvalitativ oppgave, i motsetning til de klare reglene som er i kvantitative oppgaver. Det som er en mulighet er å benytte et konseptet metning. Det er blitt gjort i denne oppgaven og det blir forklart nærmere i kapittel 3.5. I denne studien består utvalget av 12 bedrifter som oppfyller kravene til revisjonsfritak. For å kunne sikre at utvalget er relevant for flere bedrifter som kan velge om de vil ha revisjon eller ikke, forsikres det gjennom regnskapsinformasjon til de aktuelle informantene at de tilfredsstiller kravene. I utvalget er det dermed seks bedrifter som fortsatt har revisjon selv om de kunne velge det bort og seks bedrifter som har valgt bort revisjon. Det er ikke av interesse for studien å intervjuer bedrifter som ikke gjorde noen vurdering, men bare fortsatte med revisjon automatisk. Hvis et selskap ikke har gjort en vurdering, har de sannsynligvis ikke informasjon som er relevant for problemstillingen.

Selv om kravet til bedriftene er 5 millioner kroner i omsetning, 20 millioner i balanse og 10 årsverk, så er det egne regler for enkelte som gjør at selv om selskapet har under 5 millioner i omsetning (som er det kravet som oftest brytes først), så kan de av andre grunner være pålagt revisjon. Dette gjelder blant annet konsern. Noen velger å opprette for eksempel "Etternavn Invest AS", og har det som eier av bedriften de oppretter "Bedrift AS". Hvis da "Etternavn

Invest AS” eier over 100% av aksjene i “Bedrift AS” så vil “Etternavn Invest AS” bli revisjonspliktig. Det er fordi konsernregelen gjelder hvis et selskap eier over 50% av et annet selskap. Da blir det direkte eller indirekte revisjon av datterselskapet “Bedrift AS” og de er dermed ikke tatt med i undersøkelsen. Det var et ønske om å se på selskaper som har full valgfrihet, og de har dermed ingen krav som foretar valget for dem. Andre selskaper som juridiske, private barnehager som mottar offentlig støtte, regnskapsbyrå og andre, er heller ikke inkludert i utvalget, siden de er nødt til å ha en eller annen form for tvunget revisjon.

Av praktiske årsaker vil forskningen fokusere på bedrifter i Bodø området. Både tid og penger er mangelvare i skrivingen av masteroppgaven som gjør det meget vanskelig å gjennomføre en nasjonal, kvalitativ studie. I masteroppgaven til Vestrum og Gjerding-Smith (2012) har de resultater på at Nordland har en fravalgsandel på 40%. Byer med mindre folketetthet øker sannsynligheten for å fravelge revisjon. For å se på hvilke kriterier bedriftene vektlegger er Bodø en fin by å foreta undersøkelsen i.

3.3.3 Utvelgelse av informanter og intervjuguide

For å finne passende selskaper ble Proff Forvalt AS og Ravn info som er en del av brønnøysundregistrene, benyttet. Her kunne det enkelt hentes ut en oversikt over selskaper som er Bodø registrerte og som tilfredsstiller kravene til revisjonsfritak. Listen viste hva omsetningen til selskapene var og om de hadde revisor, eventuelt hvilket år de hadde fravalgt. Med hensyn til studien ble de selskapene som nylig hadde fravalgt revisjon prioritert, på grunn av at vurderingen sitter friskere i minne og dermed var det mindre sjanse for at de hadde glemt informasjon. Dette kunne forhindre at aktuell informasjon forsvant. Det var derimot ikke mulig å kun ha selskaper som nylig hadde fjernet revisjon og derfor er det flere selskaper som fjernet revisor i 2011 med i utvalget. Dette er på grunn av at det var vanskelig å få tak i respondenter som var villige til å la seg intervju, og siden det ble prøvd å fordele selskapene på omsetning og bransje.

Av listen ble et utvalg av selskaper som var aktuelle valgt ut, via en kriteriebestemt utvelgelse (Johannessen et al. 2011), og når utvalget var gjennomført kunne produksjonen av en intervjuguide begynne. Grunnen til at guiden skulle være ferdig før informantene ble kontaktet var i tilfelle noen sa at de kunne ha intervjuet samme dag. Hvis ikke intervjuguiden var ferdig før intervjuene, så ville ikke intervjuene gitt noen mening. Intervjuene ville gitt informantene inntrykk av å dårlig forberedelse og sløsing med tid.

Selve intervjuguiden inneholdt ni spørsmål til de som hadde fravalgt revisjon og åtte spørsmål til de som hadde beholdt revisjon. Det ble lagt fokus på at spørsmålene skulle kunne knyttes direkte til problemsstillingen eller teoriene som var brukt, samt noen få spørsmål som hadde en praktisk vinkling. Grunnen til at spørsmålene var knyttet til problemsstillingen og teoriene som var benyttet, var at de ville gi svar som hadde innflytelse på forskningen som skulle gjennomføre. For mange spørsmål av det praktiske slaget kunne gi dårlige svar til den teoretiske delen av oppgaven. Intervjuguiden ble utformet med et enkelt språk som alle kan forstå, strippet for litterære faguttrykk. Dette var for at mange av informantene kunne være grundere som har mye kunnskap rundt bedrifter, men kanskje ikke like gode kunnskaper rundt faguttrykk, litteratur og teori. Spørsmålene ble derfor utformet på et 'hverdags' språk slik at det ikke skulle bli noen forvillelse rundt spørsmålene.

I listen som ble hentet ut fra via Proff Forvalt AS over selskaper, ble det som nevnt tidligere valgt ut ulike bedrifter som passet oppgaven. Etter at intervjuguiden var ferdigstilt, begynte prosessen med å kontakte kandidater for intervju. Det var hensiktsmessig å kontakte de med bruk av telefon for å faktisk få kontakt med de aktuelle bedriftene. Det var flere bedrifter som aldri svarte på telefonen, og andre som ikke ville stille til intervju. De som godtok å stille til intervju, ble det avtalt møtested med og sendt en e-post med intervjuguiden (Se vedlegg 1 og 2). Dette var for at informantene kunne være litt forberedt på hva som skulle gjennomgås. Underpunktene til spørsmålene var ikke vedlagt.

3.3.4 Gjennomføring av intervjuene

I gjennomføringen av intervjuene var det hensiktsmessig å foreta intervjuet ute hos bedriften, gjerne på kontoret som var skjermet fra forstyrrelser (Easterby-Smith et al. 2012). Her kunne intervjuobjektet føle seg mest hjemme og det økte sjansene for ærlige svar. Det ble av forskjellige årsaker også gjennomført et intervju på et hjemmekontor, et på et kontorlokale på universitetet, et via telefon og et ute i bedriften.

Under intervjuene ble det benyttet lydopptak for å lettere transkribere dem i ettertid. Et viktig premiss var at informantene ble spurt om dette var greit for dem på forhånd. Dette gjorde at rådata ikke gikk tapt, og at alle aspektene som kom frem i intervjuene også kommer frem i empiri og analyse. Det var ønskelig å informere informantene om at intervjuene ble anonymisert for at de skal føle seg bekvem med å gi ærlige svar. Dette gjorde det også lettere

for dem å si ja til at det ble brukt diktafon, og det var ingen som var motstridende til bruken av opptak i intervjuet.

Under gjennomføringen av intervjuene var det to forskere tilstede. En utførte selve intervjuet samtidig som den andre satt litt til side for intervjuer og informant for å kunne kryssjekke tolkninger av svarene etter intervjuet. Dette var for å skape validitet til den dataen som er samlet inn (Easterby-Smith et al. 2012). Den som satt til side hørte nøye etter på spørsmål og svar, og skrev kommentarer underveis som ble diskutert når intervjuer følte seg ferdig med sine spørsmål. Dette var for at spørsmål eller svar som ikke ble ordentlig besvart ble utbedret.

Overordnet så var intervjuene relativt korte, cirka 25 minutter. Dette skyldes flere forhold. For det første ble enkelte spørsmål besvart fort av enkelte, og langt av andre og vice versa. Felles var det at ingen svarte helt utfyllende på alle spørsmål. En annen ting var da kandidatene ble ringt og spurt om å stille til intervju. Det var tidlig en daglig leder som ble kontaktet og som var villig til å stille til intervju. Når telefonsamtalen nesten var over, ble det opplyst om at intervjuet hadde en beregnet, eller maksimal tid på 1 time. Da var ikke personen lengre interessert, og det ble ikke noe intervju med han. Ofte er små selskaper styrt av daglig leder som ikke bare sitter med økonomisk og administrative forhold. Dette er personer som jobber i driften, og å måtte sette av 1 time av dagen, kan skape problemer eller tapt inntekt. Det lengste intervjuet som ble gjennomført, var med en daglig leder som kun hadde tid på kveldstid da han ikke var ute med kunder. For å kunne skille de ulike bedriftene fra hverandre er de gitt de forskjellige forkortelser som vist nedenfor.

3.3.5 Om intervjuobjektene

De ulike informantene er presentert i tabell 1. Siden intervjuene er blitt anonymisert, har alle informantene fått forskjellige koder. De bedriftene som har fravalgt revisjon har fått en forkortelsesbokstav <F> foran. Altså F for fravalgt. De som har beholdt revisjon har tilsvarende fått en for beholdt. Intervjuene er som sagt stort sett foretatt med daglig leder, de har fått forkortelsen DL, for Daglig-Leder. Det betyr at en daglig leder i en bedrift som har fravalgt revisjon har forkortelsen FDL, og en som har beholdt har BDL. Et av intervjuene som ble gjennomført var med et styremedlem og deleier av selskapet. Denne casen har fått forkortelsen BSM 5. Det står for Beholdt-Styre-Medlem. Det siste intervjuet som heller ikke var daglig leder, var et case med en styreleder og deleier. Her er forkortelsen BSL 6. Det står

for Beholdt-Styrets-Leder. I tabellen nedenfor presenteres bedriftskoden, om de har fravalgt eller beholdt revisjon, eierandel, stilling, bransje og omsetning.

Tabell 1 Oversikt over informantene

Case-kode	Eierandel	Bransje	Bedriftsstørrelse
FDL 1	50%	Bygge bransje	ca. 3,5 millioner
FDL 2	100%	Vaktmester	ca. 3 millioner
FDL 3	100%	Gulvlegging	ca. 3 millioner
FDL 4	100%	Undervisning	ca. 1,5 million
FDL 5	100%	Byggeteknisk	ca. 1,5 million
FDL 6	50%	Butikkhandel	ca. 4,5 millioner
BDL 1	100%	Bedrifts rådgivning	ca. 1,5 millioner
BDL 2	33%	Eiendomsforvaltning og utvikling	ca. 1,5 millioner
BDL 3	49,55%	Forskning og utvikling	ca. 500 tusen
BDL 4	100%	Konsulent	ca. 1 million
BSM 5	35%	Elektroverksted	ca. 4 millioner
BSL 6	33%	Utleie av fast eiendom	ca. 3,5 millioner

3.3.6 Dataanalyse

All data som blir samlet inn, både primær- og sekundærdata er empiri. Miles og Huberman (1994) identifiserer tre prosesser i dataanalysen. Første trinn er datareduksjon, her ble intervjuene som er blitt transkribert kodet og kategorisert. Det er viktig å kunne forkorte, fjerne irrelevante data og skrive sammendrag. Irrelevant data som ble fjernet ble også lagret, dette var fordi informasjon plutselig kunne bli relevant igjen senere i analysen. For å kunne dra konklusjoner fra data, er det andre som måtte gjøres datavisning. Her ble alle data som gjensto presentert. Til å begynne med så førte de semi-strukturerte intervjuene til at alle transkriberte intervju var forskjellig. Alle ble lest igjennom, og svar som var på samme tema ble plassert sammen for å kunne se det store bildet. Datavisningen er blitt presentert i oppgaven som tekst med forklaringer som kan ses i kapittel 5. Det siste som ble gjort var å begynne å se sammenhenger og konklusjoner, se kapittel 6. Ut ifra analysen starter prosessen med å presentere konklusjonene, se kapittel 7.

3.4 DATAINNSAMLING - DOKUMENTSTUDIER

Sekundærdata i form av regnskapstall, rapporter og lignende har i all hovedsak blitt hentet via biblioteket ved Universitet i Nordland og Proff Forvalt AS. En del av dette er lover, og forskning gjort på revisjonsfritak både i Norge og i Danmark. Sekundærdata vil kunne hjelpe til i oppgaven for å være oppdatert på temaet, og få ny informasjon/kunnskap for å besvare problemstillingen. Talldata fra Proff Forvalt AS kan styrke en analyse av kostnader tilknyttet empiri. Via Proff Forvalt AS, har det blitt hentet ut oversikt over selskaper som tilfredsstiller kravene til revisjonsfritak. Dette kunne enkelt gjøres, og informasjonen ble lastet ned i Excel. Det var også informasjon om bransje, daglig leder, kontaktperson, adresse og lignende. Regnskapsdata som er blitt brukt er fra 2013. Dette skyldes at regnskapet for 2014 ikke var ferdig i forhold til oppgavens tidsramme. Det skal ikke ha noe å si, da noen av informantene fravalgte revisjon til og med i år.

Sekundærdata er dermed med i oppgaven for å se andres erfaringer, og for å holde seg oppdatert. Det gjorde det også enkelt å finne et utvalg av informanter, og for oversikt over regnskapsinformasjonen. Empiri via sekundærdata er ikke hovedfokus i oppgaven, og dermed ikke vektlagt i like stor grad som intervjuene.

3.5 VALIDITET OG RELIABILITET

Validitet og reliabilitet er viktige begreper sier noe om gyldigheten og påliteligheten til oppgaven.

Validiteten er en betegnelse på om oppgaven faktisk har klart å måle det som var hensikten å måle, også kalt begrepsgyldighet. Det andre som må ses på er den interne gyldigheten, altså om det finnes dekning for konklusjoner i de data som er samlet inn. Rådataen som oppgaven baserer seg på, er kommet frem av intervjuene som ble gjennomført. For å kunne måle det som var intensjonen, var det viktig å utarbeide en god intervjuguide. Det ble brukt mye tid på spørsmålene og bruken av semi-strukturerte intervju sørget for at respondenten skulle svare på problemstillingen, men samtidig kunne komme med egne kommentarer eller innspill som nevnt tidligere.

Reliabilitet begrepet betegner målesikkerheten. Hvis undersøkelsen skulle vært gjennomført av en annen forsker så har oppgaven bra reliabilitet hvis resultatet blir det samme gang på gang (Yin, 2014). I denne studien var spørsmålene i intervjuguiden så objektiv som det var mulig å utforme dem. Det er ikke mulig å være helt uavhengig. Måten det prates på, kjemien mellom intervjuer og respondent, forhåndskunnskaper og lignende, kan påvirke svarene bevist eller ubevist. Selv om alle bedriftene som ble intervjuet tilfredsstilte kravene om total valgfri revisjon, så ville de ikke ha de samme forutsetningene. Utvalget er på ingen måte perfekt. De belyser ikke alle sammenhenger og kombinasjoner, men empirien viser at de viktigste synspunktene er klart å bli hentet frem. Etterhvert som intervjuene ble gjennomført, ble enkelte ting gjengitt gang på gang. Når det ikke lengre kom frem nye viktige synspunkter som belyser problemstillingen et slikt utvalg skulle hatt, er datainnsamlingen 'mettet'. Metning betyr at det ikke tas flere intervju når datainnsamlingen ikke gir nytt lys på problemet som undersøkes (Mason, 2010). Det er begrenset med tid på en slik oppgave, og det kunne sikkert ha gagnet forskningen noe å intervjuet flere informanter. Et større datagrunnlag er sjelden en negativ ting, og utvalget kunne kanskje vært større.

Masteroppgaven er åpen i valg av metode og gjennomføring, slik at leseren kan gjøre opp sin egen mening om resultatene av undersøkelsen.

4. EMPIRI – DATA FRA DOKUMENTSTUDIER

I denne delen presenteres konteksten som forskningen er gjennomført i og det gjøres rede for data innhentet fra rapporter og evalueringer. Disse empiriske data har et makroøkonomisk perspektiv, men kan gi bedre innsikt i problemsstillingen i form av informasjon angående kostnader, virkninger i kvaliteten på regnskapet og lignende.

4.1 KONTEKSTEN TIL STUDIEN

For at selskapene skal ha en relevans for oppgaven, må de komme inn under kravene som stilles for at de kan benytte seg av revisjonsfritaket. I denne oppgaven blir de kategorisert som små selskaper (se definisjon i kapittel 1), men det er viktig å poengtere at dette er kun de små selskapene som oppfyller kravene til å kunne velge bort revisjon. Det ble utarbeidet tre betingelser som måtte oppfylles for at selskaper skulle kunne velge bort revisjon. De tre kravene er ifølge Lov om revisjon og revisorer(revisorloven) §2-1:

1. *Selskapet må ha under fem millioner i driftsinntekter*
2. *Selskapet må ha under 20 millioner i balansesum.*
3. *Selskapet må ha under 10 årsverk.*

I Norge ble lovendringen innført 1. mai 2011, og av de 113 381 aksjeselskapene som oppfylte de tre kravene i 2011 valgte 41 067 å fravelge seg revisor (Vestrum &Gjerdning 2012). Dette viser at det er mange norske selskaper som ble påvirket av lovendringen.

I Norge er det lover og forskrifter som forteller om hvem som har ansvaret for den interne kontrollen i bedriften. I henhold til lov om aksjeselskaper (aksjeloven, asl.) av 13. juni 1997 nr. 44 er styrets hovedoppgaver å forvalte selskapet og føre tilsyn med selskapet jf. (asl. §§6-12, 6-13). Når det gjelder tilsyn sier aksjeloven §6-13 at styret skal:

- (1) *Styret skal føre tilsyn med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig.*
- (2) *Styret kan fastsette instruks for den daglige ledelse.*
- (3) *I selskaper som bare har én aksjeeier, skal styret sørge for at avtaler mellom selskapet og aksjeeieren nedtegnes skriftlig.*

I denne paragrafen står det at styret *kan* fastsette instruks for daglig ledelse og ikke at de må gjøre det. I små bedrifter vil det ofte være tilfelle at eier sitter i styret og samtidig driver den

daglige driften. Dermed kan det være et viktig moment at det sitter flere kompetente medlemmer i styret som kan gi gode innspill til intern kontrollen.

4.2 ERFARINGER FRA DANMARK

Lovendringen har vært en trend i de fleste europeiske land det siste tiåret, deriblant har våre naboer Sverige og Danmark innført en versjon av revisjonsunntak i henholdsvis 2010 og 2006. Historisk sett er de skandinaviske landene rimelig tett knyttet opp mot hverandre i form av kultur og samfunn, og det vil være naturlig å se på hvilke erfaringer de sitter igjen med etter gjennomføringen. Etter tre år med revisjonsunntak for de små bedriftene som ønsket det i Danmark, gjennomførte de en evaluering av lovendringen. Denne evalueringen inneholdt blant annet:

- Hvor mange som brukte revisor til andre oppgaver enn regnskapet
- Størrelse på de faktiske besparelsene
- Risikoen for svekket regnskapskvalitet

I resultatet av evalueringen fortalte ministeriet i Danmark at av de som valgte bort revisjon, hadde 30,6% en erklæring fra revisor om gjennomgang eller assistanse. I delen som omhandler hvor mye bedriftene sparer på lovendringene har de regnet og kommet frem til at de selskapene som valgte bort revisjon sparte i gjennomsnitt ca. 9 000 kroner.

Kostnadsbesparelsen for de største selskapene som kvalifiserte for unnlattelsen av revisjon sparte i gjennomsnitt 26 000 kroner. Grunnen til at det totale gjennomsnittet er så lavt i forhold til høyeste verdi er at de fleste selskapene som benyttet seg av revisjonsunntaket var veldig små bedrifter og hadde lave revisjonskostnader. Det kommer også frem i evalueringen deres at selskaper som valgte bort revisjon hadde ca. 4% mer feil i regnskapet sitt. Dette anså de ikke som en vesentlig forskjell. De påpekte også at en del av feilene ikke nødvendigvis trenger å påvirke kvaliteten på regnskapet (Økonomi- og erhvervsministeriet, 2009). Med bakgrunn i denne evalueringen økte Danmark i 2009 sine selskapskrav slik at flere selskaper kunne benytte seg av denne muligheten. Denne studien er fremstilt kvantitativt på et veldig makroøkonomisk nivå, og går ikke dypt inn i bedriftene for å se på effektene av lovendringene.

4.3 ERFARINGER FRA NORGE

Regjeringen la ut et anbud på en tilsvarende rapport fra Norge. John Christian Langli ved Handelshøyskolen BI har ferdigstilt rapporten nå i 2015. Rapporten har navnet “Evaluering av unntak for revisjonsplikt i små aksjeselskaper”, og tar for seg alle effekter av revisjonsfritaket, blant annet:

- Økonomiske besparelser
- Kvaliteten på ligningsoppgaven
- Finansieringseffekter for fravalgsbedriftene
- Skatteunndragelse

Bruttobesparelsen, altså kun revisjonshonorar for selskaper som fravalgte revisjon i 2011, var i 2012, 14 000 kroner. For nystartede firmaer er besparelsen 7000 kroner. Nettobesparelsen, tar hensyn til tidsbesparelser, økte regnskapsfører kostnader, høyere lån og lignende, er satt til ca 20 000kr. Kvaliteten på ligningsoppgaven for selskaper uten revisor og regnskapsfører er gått ned. I rapporten til Langli (2015) står det:

«Resultatene viser at kvaliteten, uavhengig av hvordan den måles og hvilke estimeringsmetoder vi bruker, har gått signifikant ned for fravalgselskapene i 2011 og 2012 sammenliknet med 2010»

Kontrollen går på feil eller mangler i ligningspapirer som selskapene leverer elektronisk. Denne nedgangen er spesielt sterk for selskaper som heller ikke har ekstern regnskapsfører. Langli (2015) fant ut at den positive effekten av å ha regnskapsfører nesten var like store som den negative effekten av å velge bort revisjon. Langli (2015) fant ingen sammenheng mellom bortfall av revisjon og økte risikopremier for kredittselskaper. Det var ingen resultater som kunne på bevise at bortfall av revisjon økte lånekostnader i bank og lignende. Det var heller ikke mulig å trekke noen konklusjoner om økonomisk kriminalitet. Det ble derimot ved enkelte næringer påvist økte skatteunndragelser, men ikke noe som gjaldt for selskapene generelt.

5. EMPIRI – DATA FRA INTERVJU

I denne delen vil de empiriske funnene fra intervjuene presenteres. Dette er utdrag fra intervjuene som skal kunne hjelpe med å svare på problemsstillingen. Den empiriske dataen er sortert i kategorier for enklere å kunne dra ut hovedfunn som kan knyttes mot problemsstillingen. Resultatene er kjernen av undersøkelsen, og blir brukt videre i drøftingen i studien. Intervjuguiden ligger som vedlegg.

5.1 NEGATIV KOSTNAD-NYTTE VURDERING

Det kom frem av både selskaper som fravalgte og noen som beholdte revisjon, at de ikke syntes kostnaden reflekterte nytten. Her presenteres 4 punkter som ble sentrale svar i forbindelse med dette. For det første mente noen at revisjon kun var en utgiftspost, andre mente revisor hadde en enkel jobb, noen følte revisor jobbet imot dem og til sist var det de som mente at tid er penger.

5.1.1 Høy unødvendig kostnad

Flere mente at revisor bare var en utgiftspost. Det er en kjent sak at bedrifter prøver å kutte unødvendige kostnader. Det er ofte enklere å gjøre noe med kostnadene siden bedriften styrer de mer eller mindre selv. De fleste bedriftene som valgte bort revisjon, gjorde det nettopp på grunn av at de syntes det var en unødvendig utgiftspost. Et lite selskap, med få ansatte, der lederen selv eier kanskje hundre prosent, så ser de ikke verdien av revisjon. Både FDL1, 2 og 3 ga uttrykk for at kostnadene var for høye, og at de ikke fikk noe igjen av revisjon, som FDL 1 uttrykker:

«Motivet vårt var først og fremst en unødvendig kostnad. Det kostet oss ganske mye hvert år, som vi ikke følte vi hadde noe igjen for. Det var en forskiftspålagt ting vi måtte ha, og når man kunne ta den vekk så gjorde vi det.»

På spørsmål om besparelser, ser bedriftene kun på bruttobesparelsen, og ikke korrigerer for effekter som nevnt i dokumentstudiene, kapittel 4.1.3. Det blir sett på tidsbesparelser i punkt 5.1.4. De empiriske funn presentert her, ser kun på kostnader til revisjon (brutto), korrigeret for økte kostnader til regnskapsfører (netto). Det som viser seg, er at noen bedrifter som fjernet

revisjon på grunn av kostnaden, sier de ikke har spart noen ting. Siden kostnaden til regnskapsfører har økt såpass mye. FDL 5 sier:

«Det er like dyrt om ikke dyrere. Folk trodde at det skulle bli billigere men det blir det jo ikke for regnskapsførerne har bare peiset på ... Så det blir omtrent det samme, kanskje litt dyrere.»

Det er et inntrykk at bedriftene antok at de kom til å spare mer enn de faktisk gjorde. Både FDL 1 og FDL 3 kommenterer at de fikk en økning til regnskapsfører, men at de allikevel sparte penger på det. FDL 3:

«... de nevnte ikke når jeg fikk regningen. Når jeg fikk den så sa de at jeg måtte forstå at det kostet litt ekstra. Jeg hadde håpet jeg skulle slippe det men.»

Det er også en gjenganger at informantene sier at de slapp unna et veldig høyt revisorhonorar, urimelig høyt i forhold til hva de gjorde.

5.1.2 Revisor hadde en enkel jobb

Det er ikke nødvendigvis kostnaden i seg selv som betydde noe for bedriften. Kostnader er en del av det å ha en bedrift, men det informantene ikke liker, er å måtte betale for ting som er unødvendige i driften. De fleste av fravalgselskapene uttaler at de følte revisor bare så igjennom hva regnskapsfører hadde gjort. De bidro ikke noe til bedriften. Siden det ble mest kommunikasjon mellom regnskapsfører og revisor, så hadde kanskje bedriften bare kontakt med revisor 1 gang i året. Da uttalte flere at de syntes revisor hadde en enkel jobb. Som FDL 1 sier:

«Aldri noen merknader, vi pratet med han et par ganger. Vi synes han hadde en veldig enkeljobb. Han kontrollerte regnskapet som regnskapsbyrået hadde gjort.»

FDL 2 og FDL 3 er henholdsvis av samme oppfatning:

«Nei, han hadde ingen annen rolle enn å se gjennom regnskapet.»

«En gang i året, han var innom et møte og signatur, så det var ikke mye jeg så til de bortsett fra regningen.»

Selv om enkelte følte revisor bidro i bedriften, så mener de at revisor bidrar for lite. Etter at BDL3 hadde fortalt at de har hatt samme revisor i 15år, og at oppgavene til revisor er rimelig plankekjøring sier han på spørsmål om de føler lojalitet til revisor med:

«Vi føler jo litt sånn og, det er synd å si noe på han, men vi må ha nytte av det.»

Av sitatet mener han at de er fornøyd med revisor som de har hatt i en årrekke og vil ikke si noe stygt om han, men de kan ikke ha revisor uten at det gagnar bedriften. De har beholdt revisjon inntil videre, men vurderer å velge de bort.

FDL5, kommenterer også at han følte revisor ikke bidro som forventet, og at revisor ikke var tilstede i situasjoner hvor han kunne trengt det:

«Jeg føler de tilførte for lite. De sitter med det her, og er på en måte eksperter eller småeksperter innenfor skatt og hva som er lurt å gjøre og hvordan du skal gjøre det. Jeg fikk aldri slike tilbakemeldinger og det synes jeg var dårlig, og det har jeg sagt til dem også.»

FDL 5 mener altså at revisor bidro for lite, men det er også flere som kommenterte at det å måtte ha revisjon var direkte negativt for dem, sett bort i fra kostnaden.

5.1.3 Revisor som et hinder

Enkelte av informantene hadde en et inntrykk av revisor som en person som ikke bidro positivt i bedriften, heller tvert imot. De mente revisor var en person som jobbet imot dem. Det var en tjeneste de måtte betale for, i tillegg til at revisor lagde “ekstra-arbeid” for bedriftene. I form av manglende bilag, sjekk av varelager og lignende. FDL 3 sa hva han mente om revisor:

«Revisor er jo enda sånn ”skatteetaten” mange tenker i den veien at ”Jeg skal gjøre livet surt for deg.»

FDL5 har samme oppfatning som FDL3, om hvilken oppfatning bransjen/andre bransjer har av revisor:

«Altså revisor var sett på som en fy-fy i sin tid, så det er klart at de som kunne slippe de har gjort det. Det er nå sikkert.»

FDL6 følte varetelling, og andre avstemminger bare var ekstraarbeid:

«Selv om vi viste at varelageret stemte, så måtte de sjekke over og bruke mye tid på å finne frem alt. Følte at de hang over meg.»

At revisor var på besøk for å sjekke varelager og gå igjennom bilag, syntes flere av bedriftene var tidkrevende.

5.1.4 Tid er penger

Dette kriteriet understreker bedriftenes ønske om å gjøre det de faktisk er gode på, og ikke måtte arbeide med regnskapet selv. I tillegg til å slippe å måtte bruke mer tid på en ekstra part som revisor. Lederne bruker mye tid på selskapet, ofte vanlig driftsarbeid på dagtid og papirarbeid på kveldstid. De har verken kunnskapen eller lyst til å skulle utarbeide regnskapet selv, FDL 1 og FDL 3 sier henholdsvis:

«Det er ganske avansert det her... og jeg tenkte aldri tanken på at vi skulle gjøre dette selv. Det er helt andre ting jeg vil gjøre. Det er ikke det jeg har som hovedinteresse for å si det sånn.»

«...så lenge jeg slipper å dra steder, for det er tiden som gjelder. Tid er penger.»

Det kommer frem i intervjuene at bedriftene ikke har brukt mye tid på revisorfunksjonen, men det er en generell oppfatning blant de som har valgt bort revisjon at denne tiden ville de bruke på selskapet. De ønsker ikke bruke tid på alt annet enn det de faktiske er gode på, og det de tjener penger på. Som FDL5 sier:

«Og du kan si at det som var problemet... når du jobber alene sånn som meg, så hvis du ikke er i samme bygg som regnskapsfører og revisor så får du telefon: ja må du hente regnskapet og dra til revisor. ...det er sånne ting innimellom. Jeg er jo ingeniør så jeg liker jo å holde på med de tingene [altså ingeniørarbeid].»

Den andre måten å se dette på er at de som har valgt å beholde revisjon føler at revisor tilfører bedre kontroll for bedriften slik at de kan fokusere på selve driften av selskapet. BDL2 uttaler at nettopp dette med at han ønsker å bruke tiden sin til andre ting en regnskap, er en fordel ved å ha revisjon. Selv om han kanskje taper noe tid på grunn av møter med revisor:

«Men jeg føler at jeg kan bruke min tid mye mer produktivt i stedet for å føre debet og kredit.»

En unødvendig kostnad, revisor hadde en enkel jobb, og de vil ikke måtte forholde seg til flere parter en nødvendig var ulemper flere av informantene hadde med revisor. Bedriftene har en person som gjør at de kan slippe unna disse problemene, nemlig regnskapsfører.

5.2 REGNSKAPSFØRER HAR STOR TILLITT HOS BEDRIFTENE

Her blir ulike erfaringer informantene hadde med regnskapsfører presentert. Jobben de gjør i forhold til revisjon og styring blir også gjennomgått.

5.2.1 Regnskapsfører gjør samme jobb som revisor

Informantene som fravalgte revisjon føler regnskapsfører gjør jobben så bra at revisor er unødvendig. Revisor ser kun over som allerede bedriften har betalt regnskapsfører for å gjøre. Regnskapsfører har ofte tipset eller spurt om fravalgsbedriftene ikke skulle fjerne revisjon. Han blir altså oppfattet som en fagperson som gjør samme jobb som revisor, som FDL 1 sier:

«Et oppegående regnskapsbyrå klarer jo å gjøre det samme som revisor ...»

Når FDL 2 ble spurt om hvilke erfaringer de har gjort etter at de valgte bort revisjon, svarte han:

«Bare gode erfaringer, nå har vi som sagt et regnskapsbyrå som gjør det de skal og vi har ikke noe behov for[revisjon].»

Informantene ga uttrykk for at de var fornøyd med regnskapsbyrået, og så derfor ikke grunn til å beholde revisjon. FDL 1 uttrykker:

«De[regnskapsfører] gjør en veldig bra jobb ... jeg føler vi får veldig god service av dem. Pluss slik som jeg har forstått det så er jeg litt usikker på så når denne revisjonsplikten falt bort så har de et større ansvar for hva et regnskapsbyrå skal gjøre. De må følge litt mer med og ... de skal rapportere noe tilsvarende som revisor gjorde før.»

Det viser seg at mange av selskapene føler regnskapsfører har kontroll nok til at bedriftene kan være sikre på at regnskapet blir gjort korrekt uten store feil. Blant annet er det en generell oppfatning blant de som valgte bort revisjon at de tror regnskapsfører gjør en bra jobb. Selv

om de ikke vet det for sikkert. FDL 1, FDL 4, FDL 6 og FDL 2 uttrykker tilsvarende ting, FDL 1 forklarer at han stoler på at regnskapsfører gjør en god jobb:

«Nå må jeg også si at vi har ikke sånn veldig peiling på hva regnskapsfører gjør og om de gjør noe feil eller ikke. Jeg har en fornemmelse om at de gjør en bra jobb, og de har mange kunder og slikt. Strengt tatt så har jeg ikke peiling på, jeg kan ikke si at de gjør alt korrekt, men jeg stoler på de.»

Informantene vet altså lite om hva regnskapsfører gjør, når flere av de har så igjennom regnskapet, fant de ut at enkelte regnskapsførere hadde rotet og gjort mye feil.

5.2.2 Rot hos regnskapsfører tidligere, glimrende nå

Det var det flere av selskapene som hadde dårlige erfaringer med regnskapsfører. Flere har byttet byrå, eller blitt tildelt en annen ansatt i firmaet. FDL 2 og 1 valgte å bytte selskap for å få bukt med problemet. FDL 2 gjorde det på grunn av feil og rot, de opplevde også i et annet sitat at kostnaden ble dramatisk redusert da de skiftet. Etter endringen av regnskapsfører føler de at tjenesten har blitt mye bedre, FDL 2:

«Vi valgte bort regnskapsfirmaet også, det var et helvetes rot. Jeg fikk, og hadde overblikk over hva som kanskje egentlig var feil, men det var et voldsomt rot. Det gikk et år etter det da så fikk vi et nytt som vi har nå, og nå er det et glimrende, de gjør en glimrende jobb»

En annen som opplevde noe lignende var FDL 3. Han snakket om at de ansatte i regnskapsbyrået brukte lang tid, de måtte sjekke og kontrollere arbeidet de allerede hadde gjort, og alt dette ble ført på kundens regning. FDL 3 uttrykker:

«Jeg ble en kastevalp til å begynne med for å utdanne folk. De regningene vil jeg ikke snakke om engang. Så sier de at de har brukt lang tid.»

Alle selskapene som har fått ny regnskapsfører sier de er fornøyde nå. Selv om det har vært tull med regnskapsfører, uttrykker flere direkte at det er noe de fra dag en har ansett som en nødvendighet. Det er noe de ikke kan tenke seg å skal gjøre selv. Både FDL 3 og andre kommenterte dette, og FDL 1 uttrykker:

«Har vært bevist på det fra første stund at dette må noen proffer ta seg av[regnskapet]. Selv om man må betale litt for det så er det verd hver krone. Regnskapsreglene vokser så voldsomt, og ha oversikt over alt er det jo ikke noen vits i.»

Selskapene som fravalgte revisjon har alle regnskapsførere. Selv om det har vært rot med dem, ønsker ingen av bedriftene å føre regnskapet selv. Dette gjorde at de løste problemet ved å bytte regnskapsfører intern i bedriften, eller at de byttet regnskapsbyrå. FDL 4 kom med en interessant historie om revisor, som rådgav de å bytte regnskapsfører siden de gjorde mye feil.

5.2.3 Revisor gjorde seg selv overflødig

FDL 4 kom i en spesiell situasjon. De hadde tidligere en regnskapsfører som hadde mange anmerkninger fra revisor, med tilsvarende rot i papirsystemet. Regnskapsbyrået tok og betalt for å rette opp i feilene. Det ene året påviste revisor store forskjeller i resultatet, 200 000 - 300 000 kroner, som for et lite selskap er en vesentlig sum. Bedriften måtte i møter med revisor, og brukte mye tid på å rette opp feilene, bilagene som ikke ble funnet, var i permen hos regnskapsfører. Revisor anbefalte bedriften å bytte regnskapsbyrå for å få orden på regnskapet, og det gjorde de.

Erfaringene ved å bytte regnskapsfører var positive og informanten forteller at anmerkningene fra revisor ble borte. Etter to år med ny regnskapsfører så følte bedriften at revisor ble overflødig. Deres tips, og et ønske om å hjelpe kunden, ble til slutt deres egen undergang, FDL 4:

«... Hadde vi ikke skiftet regnskapsfører så er jeg ikke sikker på at jeg hadde valgt bort revisor. For da var det så mye rot, men vi valgte å velge bort de som rotet for å si det sånn [Den første regnskapsføreren].»

Informanten fremhever også som de andre som fravalgte revisjon at hvis regnskapsfører gjør jobben på en god måte, så er det ikke behov for revisor, FDL 4:

«Hvis du gjør jobben som regnskapsfører så trenger du ikke den kontrollfunksjonen[revisor], men det var jo også en trygghet når man var helt ny oppstartet ...»

BSL 6 er i en lignende situasjon hvor de har byttet regnskapsfører som gjør mye feil. De forteller også at når problemene de har hatt med tidligere regnskapsfører forsvinner, så vurderer de at de ikke trenger revisor:

«... i og med at vi har skiftet regnskapsfører nå, beholder vi revisor inntil vi ser at det fungerer bra med regnskapsføreren vi har. Fungerer det bra, kan jeg nesten si helt sikkert at vi blir å ta bort revisor.»

En annen ting som viser seg, er at bedriftene stoler veldig på regnskapsfører og har ikke helt kontroll selv, se kapittel 5.2.1. FDL 4 som hadde store forskjeller i resultatet, sier dette om den første regnskapsføreren:

«... sett i ettertid uten revisor så ville vi hatt [Navn sensurert] i god tro, og trodd at de gjorde som de skulle.»

FDL 4 avsluttet et sitat ovenfor med at revisjon av regnskapet var en trygghet i oppstarten. Trygghet er et sentralt kriterium blant de som beholdte revisjon.

5.3 REVISOR GIR TRYGGHET OG BEDRE KVALITET I REGNSKAPET

Under dette delkapittelet presenteres de funnene fra informantene som følte en trygghet med å ha revisor tilknyttet bedriften. Kriteriet er delt opp i to underpunkter for å gjøre oversikten over hva informantene poengterer bedre. I mange tilfeller handlet det om personlig trygghet i forhold til ansvaret bedriftene hadde for at ting ble gjort riktig, men også trygghet ved at de følte at kvaliteten på regnskapet ble bedre. Det er også tatt med de informantene som føler en trygghet ved at de har en fagperson de kan kontakte når de trenger assistanse i forskjellige situasjoner.

5.3.1 Revisor gir informant en trygghet

BSM 5 forklarer at trygghet er et viktig kriterium for dem når de valgte å beholde revisjon. Spesielt liker hun at noen med generelle kunnskaper rundt skatt er tilgjengelig for å hjelpe dem slik at de ikke får en skattesmell ved en senere anledning. Hun forteller at revisor ikke har veldig mye arbeid med bedriften deres, men at hun setter pris på å ha noen til å se over arbeidet hun gjør. Dette sier hun gir henne bedre kontroll:

«Er det ting jeg står fast med, for eksempel synes jeg skatt var veldig vanskelig. Det var ikke noe jeg hadde satt meg inn i. Støtt og stadig så hører man om endringer og nye regler og da synes jeg det er godt å ha en revisor å støtte seg til.»

Trygghet er noe også BDL 4 og BDL 2 tar opp i sine intervjuer. BDL 4 forteller at revisor tilfører bedriften trygghet og kompetanse og BDL 2 sier at han føler en trygghet i en ekstra kontroll. BDL 3 forteller at de har fortsatt ordningen for å kunne ha muligheten for å kunne ringe å spørre om ting de lurer på og at hvis han skulle gjort ting selv så ville han hatt en del bekymringer for å ha gjort feil. Han forteller også at det er greit å ha noen å prate med når de har spesielle situasjoner som salg av aksjer og lignende. Også BSM 5 nevner viktigheten av å kunne kontakte revisor hvis de lurte på noe. Hun forteller at revisor jobber en del med de i forbindelse med regnskapsavslutningen, og hvis hun trenger hjelp så er det bare å sende de en e-post og spørre. Hun forteller at det ikke blir veldig mye kontakt med revisor i løpet av året, men forklarer at hun synes at trygghet var et veldig viktig kriterium for å fortsette med ordningen:

«... jeg føler bare at denne tryggheten [med revisor], for man er jo veldig opptatt av at det skal gå rett for seg.»

BSL 6 nevner også dette med trygghet, men inntrykket han gir er at det ikke er like viktig for han som de andre. Han nevner blant annet at de tidligere har hatt en regnskapsfører som ikke har levd opp til forventningene til bedriften og at de derfor så seg nødt til å skifte regnskapsbyrå. Han sier at i denne perioden var det en trygghet for dem å ha en revisor i bakhånd som kunne gå igjennom det arbeidet som ble gjort. Også BDL 1 har denne tilnærmingen til trygghet. Han sier at å beholde revisor kanskje er å kaste penger ut av vinduet, men at han ser på det som en slags forsikring.

Det kommer også frem i intervjuene at BSM 5 vurderer det som et viktig kriterium at en ekstern part kontrollerer regnskapet deres siden de er en familie noe som er ganske likt med det BDL 1 forteller. Hun sier:

«Vi er jo to ansatte i firma og vi er aksjonærer. Så jeg tenker litt sånn at siden vi er familie så er det greit å ha en ekstern part som ser over regnskapet vårt. For vår egen del. Det synes jeg var et av de viktigste leddene for å ha revisor.»

Det at revisor skaper trygghet, er nettopp det at revisor kontrollerer regnskapet og sørger for at kvaliteten er høy.

5.3.2 Revisor gir bedre kvalitet på regnskapet og internkontrollen

Under dette kriteriet er det også tatt med hva bedriftene mener om kvaliteten som revisor tilfører bedriften og regnskapet. Følelsen av at de blir tilført kvalitet eller kompetanse er en slags trygghet eller sikkerhet i seg selv.

BDL 2 og BSM 5 føler at revisor har et system for kontroll som gagnar bedriften. BSM 5 har fått hjelp til rutiner og kvalitetssikring når de begynte å føre regnskapet selv. Hun forteller at revisor var opptatt av hvilket system de skulle bruke, hva de hadde tenkt rundt rutiner og regler for regnskapsføring. Hun fikk dermed kontrollert at de systemer og rutiner de tenkte å bruke i føringen av regnskapet var tilstrekkelig for å produsere et godt regnskap. BDL 2 nevner at de får tilbakemelding på hva revisor ønsker å få belyst i regnskapet for å få full klarhet i alle aspekter ved transaksjoner som føres i regnskapet. BSM 5:

«Vi ringte jo og informerte om at nå har vi bestemt oss for å ta regnskapet selv. Hun var veldig opptatt av det her med system og hva vi har tenkt og hva vi har sjekket ut for å kvalitet sikredet ... Det er klart det var hun veldig opptatt av.»

BDL 3 forteller at de sammen med revisor går igjennom forskjellige problemsstillinger knyttet til regnskapet. Selv om de mener de sitter med større fagkunnskap enn revisor, bruker de dem som en kontrollfunksjon. Spørsmålene kunne være utstyr som det måtte bestemmes levetid på og lignende økonomiske hendelser. De bruker han også når det er som hjelp med praktiske ting rundt salg, sluttsedler og slike ting som normalt er utenfor hovedoppgaven til revisor. Han har bare hatt positive opplevelser med å kunne involvere revisor i slike situasjoner. Når både regnskapsfører og revisor går igjennom regnskapet deres føler han at det blir godt kontrollert. Han fortsetter med å forklare hva dette betyr for han:

«Det er en av grunnene vi valgte å beholde det[revisjon] vi så liksom at vi kunne ha en fagperson på det der. Når er jeg økonom selv, men jeg klarer ikke følge med på alle regler og endringer selv. Når man ble økonom i 1993, så kan man ikke alt av regler i dag.»

Angående dette er det konsensus blant flere av informantene. BDL 1 og BDL 2, forteller at i en del prosjekter er det greit å ha revisor innblandet i. BDL 2 trekker frem at når de investerer i selskaper eller prosjekter så er revisor med på å stille kritiske spørsmål rundt verdi og status. BDL 1 trekker frem at revisor kan være behjelpelig med spesifikke vurderinger i forhold til regnskapsloven. BDL 1 om vurderinger i byggeprosjekter:

«Der er det en utfordrende gråsonerområde som er veldig greit å ha revisor med på diskusjonen rundt.»

Angående vesentlige feil i regnskapet sier BDL 1 at det er ektefellen som fører bedriften sitt regnskap. Hun er autorisert regnskapsfører og jobber kun med dette regnskapet. Han sier at det er viktig for dem at hvis hun ønsker å gå tilbake til en jobb hvor hun praktiserer denne autorisasjonen så er det viktig for henne at hun ikke får noen skraper i lakken på grunn av noe som er blitt gjort feil. Han forteller også at revisor gir en økt trygghet og sikkerhet på at de overholder lover og regler ved denne kontrollen, noe også BDL 4 også fremhever. BDL 4 sier blant annet at han føler at revisor gir en merverdi som gjør det verdt å beholde revisjon. BSM 5 går også inn på dette med feil, men hun tenker spesielt på feil i utregning av skatt og eventuelle konsekvenser av det slik som baksmell på skatten. De verdsetter å ha en revisor i ryggen som de kan spørre om hjelp og som kvalitetsikrer dem. BDL 1 kommenterer om regnskapet og revisor:

«Vi vurderte at kvaliteten ville være bedre ved å ha revisor.»

I forhold til revisors tilknytning til kontroll i selskapet, sier BDL 2 at det ikke har så mye å si for hans egen del da han har full kontroll over alt som skjer i selskapet. Han påpeker likevel at det kan være en fordel for selskaper som har flere aksjonærer, noe hans firma har:

«... i selskaper som har flere aksjonærer kan det jo være en fordel å ha revisor som en ekstern, som går igjennom det[regnskapet] og gjør en god jobb.»

At regnskapet holder høy kvalitet, er altså viktig for flere av de som valgte å beholde revisjon. Et annet punkt som flere informanter trekte frem omhandlet i hvilken grad eksterne forhold har påvirket valget deres.

5.4 EKSTERNE FORHOLD SOM PÅVIRKET VALGET

Noen av informantene har nevnt eksterne forhold som påvirket valget deres. I denne delen presenteres de empiriske funn som var knyttet til regjeringens proposisjon, eksterne parter som hadde en påvirkning og i hvor stor grad interessenter utenfor bedriften, ga motivasjon til å tilføre kvalitet og integritet til regnskapet.

5.4.1 Regjeringens proposisjon påvirket valget

Regjeringen i sin proposisjon til stortinget om endring i revisorloven (Finanstilsynet 2010), skrev at lovendringen ville føre til en forenkling for selskapene, ved at de sparer seg for varetelling, papirarbeid og annet. Det skulle også være en brutto kostnadsbesparelse. Siden denne loven berører mange parter, var det et stort tema før lovendringen i 2011.

Informantene hadde derimot ikke lagt veldig stor vekt på hva regjeringen hadde sagt, men flere hadde tenkt litt igjennom det. FDL 3 vurderte også at det skulle bli enklere for bedriften og forteller at han ville slippe unna det møtet han måtte ha med revisor. Også FDL 6 nevner at han vurderte at det skulle bli enklere ved å velge bort revisjon. Han følte at dette var ekstraarbeid som det nå var mulig å slippe. Dette er et gjennomgående punkt for flere av bedriftene. FDL 5 sier at disse fordelene som regjeringen fremmet var utgangspunktet for hans vurdering, men han påpeker at dette ikke har fungert helt som han hadde tenkt. Han følte heller ingen effekt på at det skulle bli enklere for bedriften slik regjeringen la frem:

«Det var egentlig det som var utgangspunktet for meg. For det var veldig mye snakk om det i 2011 ... Det har ikke klaffet helt for meg. Nei, altså for meg så er det ikke mer komplisert eller enklere, jeg har ikke merket noe til det.»

Selv om ikke regjeringen sine uttalelser ble vektlagt i stor grad, var både revisor og regnskapsfører tidlig ute å for å fremme sitt syn på lovendringen.

5.4.2 Regnskapsfører, revisors og andres påvirkning i valget

Flere av informantene ble rådført av både regnskapsfører og revisor til både å beholde og fravelge revisjon.

FDL 5 forteller at revisoren prøvde å overtale han til å beholde revisjon på grunn av at de mente at jobben deres tilførte regnskapet noe ekstra. Han påpeker at han i ettertid av fravalget ikke har fått noen påpekninger fra myndighetene slik revisor advarte han om. Han ser derfor ikke helt poenget de prøvde å selge til han. FDL 6 forteller at regnskapsføreren sa at de kunne velge å beholde revisor og alt ble som før, eller så kunne de fjerne revisor og tjene på det. FDL 1 forteller at det er regnskapsfører og revisor som har fungert som rådgivere rundt denne beslutningen. Utfallet av denne rådgivningen har påvirket beslutningen. På den andre siden

forteller BSL 6 at regnskapsfører ønsker at det er en revisor i bildet slik at det er noen som ser etter arbeidet deres. FDL 1:

«Når vi fikk entydig råd om å ta vekk, så var det ingen grunn til å beholde. ... Det er jo en styresak slik det skal være, men det var som sagt det revisjonsbyrået vi hadde og den regnskapsfører som rådgå oss.»

I et par av tilfellene har bedriftene forhørt seg med andre i næringslivet eller i bransjen om hvordan dette tiltaket ville fungere og hva de andre tenkte rundt temaet. FDL 3 og FDL 5 hadde hørt med andre om hva de tenkte. Empirien tilsier at det skjer i mindre formelle former som småprat bedrifter i mellom. På spørsmål om informantene hadde snakket med andre om revisjonsfritaket svarer FDL 3:

«De jeg pratet med i lunchen[Bedriftseiere] ... alle gledet seg jo til det. »

Også en av de som hadde beholdt revisjon hadde en oppfatning av hvordan bransjen og næringslivet tilpasset seg denne ordningen. BSL 6 forteller på spørsmål om han har noen inntrykk fra bransjen eller andre om hvordan de tilpasser seg revisjonsfritaket. Han sier at de han kjenner til gjør det hovedsakelig av kostnadmessige grunner og at revisor ikke har veldig mye å tilføre i forhold til en regnskapsfører.

«De aller fleste velger bort revisor de som jeg kjenner til og det er ut ifra rene kostnader. Det koster for mye å få revidert regnskapet. Når det er små regnskaper og sånn så utgjør det en bit og revisor finner svært lite. De har svært lite å tilføre i forhold til det en regnskapsfører gjør.»

Det kommer frem at det ikke er veldig mange påvirkninger fra eksterne parter i valgene deres. Funnene viser at det er deres eget valg, men noen forteller at de har mottatt råd i forhold til valget.

5.4.3 Få eller ingen interessenter til regnskapet

Under dette kriteriet viser empirien at det er svært få eller ingen brukere av regnskapet. På spørsmål om hvem som bruker regnskapet, kom det frem et par forskjellige svar. Mange av bedriftene sier de ikke bruker regnskapet i det hele tatt. De ser på det som noe som må gjøres, men som de ikke har noen nytte av. Enkelte sa at de brukte det til prissetting internt, eller for å følge utviklingen kvartalsvis. Det informantene sa var at det var såpass små bedrifter at de

hadde god oversikt. De viste hvordan den økonomiske situasjonen var, hva de har brukt penger på og hvilke inntekter de har hatt. De svarte at de ikke trengte å bruke tid på å studere regnskapet for å få kontroll. FDL 5 sa:

«Nei, når du er alene har du ikke behov for det. Du vet hva du holder på med, og penger ut og penger inn.»

Kun et par av informantene svarte at det var noen eksterne aktører som brukte regnskapet. FDL 5 forteller at banken krever å se regnskapet når han skal ha lån eller forhandle om renten, men at banken er innforstått med beslutningen og har ingen problemer med at han valgte bort revisor. Empirien viser at bedriftene i utvalget har lav gjeldsgrad, og det kom frem at de ikke hadde planer om å ta opp lån for å investere, selv om de hadde muligheten. Den andre eksterne brukeren av regnskapet som ble nevnt var hvis det var offentlige anbud. Da krever de innsyn i regnskapet. Både FDL 1 og BDL 3, kommenterte dette. FDL 1 sa:

«Det er jo når du skal gi en pris til det offentlige. Så skal du levere et årsregnskap eller en revisorberetning. ... når vi er et firma på vår størrelse som ikke trenger revisor, så er det et godkjent årsregnskap de krever.»

Det er få brukere av regnskapet og FDL 5 oppsummerte godt hva de fleste selskapene sa på spørsmålet om eksterne brukere av regnskapet:

«Ingen»

5.5 ANDRE EMPIRISKE DATA FRA INTERVJUENE

BDL 1 deler sine tanker og vurdering for at det kanskje ikke trengs å ha revisjon for bedrifter på hans størrelse. Det kommer frem at han forstår vurderingene som bedriftene som velger å kvitte seg med revisjon gjør. Hovedpoenget hans er at det er viktig med en dobbelkontroll av det som blir gjort med regnskap, men hvis et selskap har både regnskapsfører og revisjon så får de en trippelkontroll:

«Men jeg tror hovedmotivasjonen er det her med dobbelkontroll, og at man skal betale ekstra for dobbelkontroll ... små virksomheter bruker jo stort sett eksterne regnskapsbyrå ... På grunn at det er for kostbart å ha egne regnskapsfolk ... altså det er jo en kontroll, det er en som fører regnskapet [regnskapsfører] og en som kontrollerer [Internt i regnskapsbedriften],

man har jo kontrollen der. Hvis man da har revisor så har man en trippelkontroll, ikke sant. Jeg skjønner jo at noen vurderer det som en unødvendig kostnad.»

På et annet spørsmål sier BDL 1 at han tror at skattemyndighetene primært utfører bokettersyn på selskaper som ikke har revisor, noe som gjør at selskaper med revisor slipper å ha bokettersyn like ofte som de som har fravalgt. Det sier han også er en faktor som spiller inn:

«... jeg tror at skattemyndighetene går primært på selskap som ikke har revisor, så slipper man å ha bokettersyn så ofte.»

Gjennomgangen av intervjuene viser at de som har fravalgt revisjon i grove trekk synes at revisor ikke tilfører bedriften nok til å kunne forsvare kostnadene knyttet til revisjon. Mange av de mente også at regnskapsfører tilfredstilte det behovet for kvalitet og for at de skulle ha god nok styring i selskapet. På den andre siden har du de som har valgt å beholde revisjon som mener at revisor gir en trygghet på at kvaliteten i regnskapet holder mål. Det var også trekk som viste at de som hadde fortsatt ordningen har brukt revisor til andre tjenester i tillegg til revidert årsregnskap. Funnene viser også kontraster i relasjonsforholdet mellom revisor og regnskapsfører.

6. DRØFTING

I dette kapitlet diskuteres de empiriske funn sett i lys av den teoretiske tilnærmingen til oppgaven. Kapitlet starter med eierstyring og selskapsledelse, fortsetter med responderingsplikt, før kapitlet avrundes med institusjonell teori.

Det er tydelig at det er forskjell i kriteriene bedrifter som har valgt å beholde revisjon og bedriftene som har valgt bort revisjon.

6.1 EIERSTYRING OG SELSKAPSLEDELSE

I dette underkapitlet drøftes de empiriske funnene ut ifra teorien om eierstyring og selskapsledelse som er presentert i kapittel 2.1.

6.1.1 Brukerne av regnskapsinformasjonen

I denne delen presenteres funnene knyttet til brukerne av regnskapsinformasjonen. Diskusjonen vil ta for seg interessentene i form av eier, investorer, kreditorer, bank, kunder og det offentlige.

Eierne i utvalget bruker regnskapet i forskjellig grad. Blant de som har fravalgt revisjon kommer det flere ganger frem at de ikke bruker regnskapet og at det bare er noe de ser på som bare må gjøres. Noen av de ser kun på bunnlinjen mens andre er mest opptatt av at de har likviditet, noe som stemmer til dels med det Collis og Jarvis (2000) finner ut i sin studie. Det støtter også deres funn at en del av eierne er opptatt av å få kvartalsvise rapporter for å få oppdatert informasjon om hvordan bedriften går. Dette er i større grad utbredt blant de som har beholdt revisjon. Det er også nevnt av informanter at de bruker regnskapsinformasjonen for å sammenligne med historiske tall. Dette viser at det er stor forskjell i hvordan eierne i selskapene bruker regnskapet. Det er tendenser til at de som har beholdt revisjon bruker regnskapet i større grad enn de som fravalgte og det kan tolkes som at de har en større interesse for regnskapet. På den andre siden er det også et selskap som har fravalgt revisjon som bruker regnskapsinformasjonen aktivt i driften.

I stor grad viser de empiriske data at det er svært få brukere av regnskapsinformasjonen til bedriftene. De informantene som har byr på offentlige anbud, er nødt til å fremvise

regnskapet. Selv om større selskaper er nødt til å levere både årsregnskap og revisorberetning, kom det frem at mindre selskaper som har valgt bort revisjon kun trenger å vise regnskapet. Det er kanskje logisk, hvis myndighetene lar de minste selskapene slippe revisjon, for så å kreve at de skal ha det ved offentlige anbud, ville det bety at fritaket fra revisjon er greit så lenge bedriftene ikke skal forhandle med det offentlige. Hadde det offentlige krevd revisjon ved anbud, er det naturlig å tro at bedriftene som gjør mye forretninger med dem, måtte ha hatt revisjon. Nå går det derimot i retning av at de ser at de ikke trenger det.

Andre informanter sier at de har en fast kundemasse som de har en god relasjon til. Kundeforholdet gjør at de stoler på hverandre og vet hva de får. Dermed trenger de ikke å se på regnskapet for å forsikre seg om hvem de gjør forretninger med. Empirien viser også at leverandørene har samme relasjon som kundene. Det kom frem av en informant at store landsdekkende leverandører var de eneste som tok kredittsjekk av selskaper. Ingen av bedriftene som ble intervjuet var i selskaper som slet økonomisk. Det kan indikere at de derfor ikke vet eller skjønner hvorfor noen skulle se regnskapet deres. Det kunne vært interessant å vite hvordan forhold selskaper som sliter økonomisk har med sine interessenter. Empirien viser at eksterne interessenter i liten grad påvirker bedriftene, noe som stemmer med det Spilling (2000) påstår.

Flere av informantene nevnte skattemyndighetene og hvis de beholdte revisjon så tenkte de sjansen for bokettersyn var lavere, dette kan ses i sammenheng med allmenn responderingsplikt under punkt 6.2. Noen av de som fravalgte nevnte også dette med bokettersyn, men kun at de ikke ønsket å bli plukket ut, siden de måtte ha brukt tid på det. De som fravalgte mente at regnskapet var ført på rett måte, og på den måten var de ikke redd for bokettersyn av selskapet. De som beholdte var heller ikke redd for å bli sjekket, men de nevnte også at de ikke ønsket å bruke tid på det, siden det er de som er nødt til å svare på alle spørsmål. Det er ikke slik at regnskapsfører eller revisor gjør det for deg. Empirien viser ikke sterke utsagn som indikerer at dette var et kriterium for hvorfor de valgte å beholde revisjon, det virker mer som at de tenkte det var en bonus.

En annen bruker av regnskapet som er nevnt i teorien er lånekreditor. Empirien tyder ikke på at banken krever mer av selskaper som har valgt bort revisjon enn av de som har beholdt revisjon. I utvalget viser det seg at bedriftene har lav gjeld og at de ikke søker ny finansiering gjennom banken. Dette kan tyde på at de ikke er ute etter å investere for å vokse, da de ikke ønsker å ta unødvendig risiko. Dette samsvarer med det Pettit og Singer (1985) sier, når leder

og eier er samme person i små selskaper opptrer de ofte risikoaverse. En av informantene sier at banken har forståelse for at bedriftene velger bort revisjon og at han ikke har merket noe på verken adgang på lån eller i forhandlinger om renter. Dette kan tyde på at banken ikke ser på det som noen større risiko at bedriftene har fravalgt revisjon og at det dermed ikke har påvirket hvordan de vurderer små bedrifter.

Ut ifra denne drøftingen indikerer funnene at lederen/eieren er de viktigste brukerne av regnskapet. Dette stemmer med det Collis et al. (2004) sier i sin artikkel om at lederen er den viktigste brukeren av regnskapet. Empirien viser at interessentene bruker regnskapet til de små selskapene i svært liten grad og de påvirker ei heller valget.

6.1.2 Revisjon

Revisor er som nevnt i kapittel 1 og 2, en sentral aktør i eierstyring og selskapsledelse. Overordnet skal revisor fungere som et styringssystem for å styrke kontrollen og redusere risiko (Holm & Laursen, 2007). I empirien kom det frem at bedriftene var uenige i måten de så på revisor.

Nesten alle selskapene som valgte å beholde revisjon er positive til dem og sier de fungerer som en styringsmekanisme som tilfører kontroll. Dette samsvarer med hva Holm & Laursen (2007) sier revisor skal tilføre. Disse selskapene kommenterer videre at revisor tilfører trygghet og sikkerhet for at ting blir gjort på rett måte. Trygghet er noe som gjenspeiler seg som spesielt viktig for de som fører regnskapet selv. Dette kan argumenteres for siden revisor blir den eneste kontrollen disse selskapene har. Selskapene som fører regnskapet sitt selv er i vårt utvalg familieeide selskaper og det kan derfor være en trygghet for familien at revisor ser over hva de gjør.

Informantene mener revisor kan være den uavhengige fagpersonen i problemstillinger som for eksempel er knyttet til verdsettelse av eiendeler og skatt. Det viser seg at de som har beholdt revisjon ofte har brukt revisor til andre ting enn bare det som er hovedoppgaven til revisor, nemlig revidering av årsregnskapet. Det er rimelig å anta at disse ekstraoppgavene er med på å øke verdien de føler av revisor.

I flere av intervjuene med selskapene som fravalgte revisjon kom det tvert imot frem at revisor bidro for lite. De følte ikke revisor hadde noen rolle i deres bedrift, og at det derfor var en høy unødvendig kostnad. Disse bedriftene med få ansatte, relativt lite og oversiktlig

regnskap, føler de selv har såpass god kontroll at revisors kontrollfunksjon blir overflødig. Revisor hadde en enkel jobb i forhold til kostnaden, de trenger ikke revisor som en funksjon som skal oppdage og korrigere feil i finansielle rapporter som Kinney & McDaniel (1989) definerer som sentrale momenter innenfor revisjon. FDL 1,2 og 3 uttalte at de nesten ikke så revisor bortsett fra regningen. Dette kan tyde på at revisor bare var noe de måtte ha så lenge loven krevde det og at de bare var interessert i å tilfredsstille minstekravet for regnskapsrapportering.

På grunn av likhetstrekk mellom regnskapsførere og revisorer (eksempelvis i forhold til tjenesteyting, faglig kunnskap, klienter de er i kontakt med etc.) kan det føre til at disse fagfolkene oppfattes noe likt. Ses de to avsnittene over i sammenheng med det Nesbakk-Gårseth og Åmo (2012) forteller i sin studie, så tyder funnene på at bedriftene kan grupperes i to grupper. Den første gruppen består av de som føler de får en merverdi i form av økt kvalitet gjennom revidering av selskapet, noe som samsvarer med resultatet til Cullis (2010). De søker også råd i situasjoner hvor de tror revisor kan hjelpe. Denne gruppen som i all hovedsak består av bedrifter som har beholdt revisjon, har et syn på revisor som 'den gode hjelper'. Den andre gruppen består av de som har fravalgt revisjon hvor de kun ønsket å tilfredsstille de lovmessige kravene for regnskapsrapportering og brukte ikke revisor til noe annet enn selve revideringsprosessen. De har et syn på revisor som et 'unødvendig onde'. Det kan stilles spørsmål med hvorfor noen bedrifter føler en merverdi ved revisjon og andre ikke gjør det. Det kan virke som at revisors rolle som rådgiver, og en person med kompetanse som de aktivt bruker har vært med på å økte nytten bedriftene føler de får av revisor.

De som har fravalgt revisjon peker ofte på at revisor ikke tilførte bedriften noe. Hvis det ses på det faktum at disse bedriftene ikke brukte revisor til noe annet enn å revidere regnskapet, kan det argumenteres for at regnskapet ikke er like viktig for disse bedriftene. En annen forklaring kan være at bedriftene ikke har noen konkurransekonflikter slik Varici (2013) nevner, og at de dermed føler at en forsikring av nøyaktighet og pålitelighet gjennom revisjon ikke er like viktig for disse bedriftene. I noen tilfeller gir informantene inntrykk av at de så på revisor som et hinder. Dette kan tyde på at de føler at de har så god kontroll og styring på det som skjer at de føler det som en plage når revisor skal gå etter de og se at alt er gjort på rett måte. Det medførte bare ekstraarbeid. Funnene av at revisor blir ansett som et hinder eller en plage samsvarer med det Collis og Jarvis (2000) sier om at besværet revisjon skaper, er en av de størsteulempene med revisjon.

I empirien kommer det frem at selskapene som velger bort revisjon gjør det på grunn av at nytten var for lav, og de følte de hang over dem, hadde en enkel jobb og så videre. Dette kan tolkes som at de hadde en dårlig relasjon til revisoren. I motsetning til de som føler at revisor tilfører bedriften noe ekstra og er hjelpsom i driften, noe som kan tolkes som at de har en god relasjon til revisor. I forhold til dette er det rimelig å anta at de personlige relasjonene til revisor er viktig i valget om å velge bort eller beholde revisjon. Dette er noe som kan ses i sammenheng til de som tidligere har vært misfornøyd med jobben regnskapsfører har gjort og dermed har skiftet regnskapsbyrå. Som også kan tyde på en dårlig personlig relasjon. Litteraturen i eierstyring og selskapsledelse fokuserer overordnet på systemer for å oppnå et mål, som for eksempel de tilsynsaktiviteter som Cohen og Hanno (2000) nevner i sin definisjon. Empirien kan tolkes som at nytten av eierstyring og selskapsledelse først gjør seg gjeldende gjennom å ha velfungerende personlige relasjoner til revisor og regnskapsfører.

6.1.3 Intern kontroll i regnskapsbyråene

Det som kom frem var at selskapene vet lite eller ingenting om hva regnskapsfører gjør, og om han er kvalifisert til å gjøre jobben. Dette kom frem i kapittel 5, hvor FDL 4 hadde en regnskapsfører som ikke førte regnskapet rett, noe som resulterte i et avvik i resultatet på flere hundre tusen kroner. Selskapet hadde en omsetning i 2013 på 1-2 millioner, så det er en meget vesentlig feil i regnskapet. Det han også kommenterte var at hvis det ikke hadde vært for revisor, så ville de hatt regnskapsbyrået i god tro og antatt at de gjorde jobben rett. Flere av selskapene uttaler det samme, de antar regnskapet er rett. FDL 1 kommenterte at de tror til en viss grad at regnskapsfører vil ta ansvar hvis det er noe feil, han legger til at han innser at det kommer de ikke til å gjøre. Informantene har i denne sammenheng egentlig samme forhold til regnskapsfører som til revisor, de stoler på at de gjør jobben på en god måte, men i praksis vet de ikke hva de faktisk gjør. Forskjellen er at regnskapsfører faktisk fører regnskapet deres. Det kan ikke revisor gjøre så lenge de har revisjon av en bedrifts regnskap. Regnskapsfører blir dermed nyttig, sett fra en del av informantenes side.

Av de som fravalgte revisjon opplyser flere at de føler regnskapsførers ansvar og oppgaver har økt etter regelendringen. Det kommer frem at de mener regnskapsbransjen har innført internkontroll i form av at en person som ikke er knyttet til oppdraget, ser igjennom regnskapet. På den måten får de en dobbeltkontroll. Det er vanskelig å si noe for sikkert, da dette var hva de tror har skjedd, det var ingen som sa de viste det for sikkert. Av de

selskapene som hadde problemer med regnskapsfører, så gir det jo mening når alle som har byttet har blitt fornøyd. Det kan i en viss grad tyde på at regnskapsbransjen innså at de måtte gjøre en endring, og kanskje en “bedre” jobb. Informantene er i alle fall fornøyd. Et funn som er verdt å diskutere er at grunnen til at flere bedrifter ikke har vært fornøyd med regnskapsføreren, er på grunn av feil som de har fått påpekt fra revisor. Noe som går igjen er at bedrifter beholder revisor inntil de ser en tendens til at revisor ikke har noe særlig å tilføre på revideringen og dermed får de en følelse av at revisor er unødvendig. Revisor kan i den sammenhengen sies å bli en kontrollfunksjon for at den eksterne regnskapsføreren til bedriften fungerer.

Flere fravalgsbedrifter valgte også å bytte regnskapsbyrå på grunn av rot, feil, tidsbruk og kostnad. I forrige delkapittel ble forholdet mellom revisor og bedriften diskutert. Empirien indikerer at det er likheter mellom revisor og regnskapsførers kommunikasjon og relasjon til bedriftene. De bedriftene som har hatt dårlige forhold til regnskapsfører, og opplevd at de har gjort mye feil og lignende, de har valgt å bytte regnskapsfører. Det kan vise seg at ikke bare systemer er viktig i eierstyring og selskapsledelse i små bedrifter, men relasjoner har en vesentlig rolle.

6.1.4 Intern kontroll og risikostyring hos bedriftene

Internkontroll i en bedrift går på kontroll med at driften går som planlagt, at omsetningen er i henhold til budsjett, at varer og tjenester har ønsket kvalitet og så videre (Moen & Havstein, 2014). I undersøkelsen ble det ikke spurt noen direkte spørsmål som går mot definisjonen her, men spørsmål som gikk overordnet på kontroll og oversikt i bedriften. Det var et entydig svar at alle informantene følte de hadde et godt overblikk. Selv om mange av dem ikke brukte regnskapet aktivt selv, se punkt 6.1.5, så trengte de ikke det for å ha kontroll over virksomheten.

I forhold til feil i regnskapet var de fleste informantene lite bekymret. Små regnskap og rimelig enkle transaksjoner gjorde de ikke veldig engstelige over at noe skulle bli feil. Som en av de nevnte kunne en feil i deres regnskap være at det var brukt feil moms-kode. Dette anså han som bagatellmessig feil. Funnene i empirien støtter det Moen og Havstein (2014) sier om internkontroll og risiko. De sier at hvis en risiko er uvesentlig, så kan det være hensiktsmessig å utelate kontrollen på grunn av kostnadene knyttet til gjennomføring av kontrollen. Dette kan ses i lys av funnene som viser at informantene ikke føler at det er stor risiko for at det skal

skje feil i regnskapet og at de føler det koster mer enn det tilfører bedriften. Det er ingenting i empirien som tyder på at bedriftene i utvalget skal få vesentlige feil i regnskapet på grunn av svikt og mangel på internkontroll i bedriften slik Kinney og McDaniel (1989) påstår. Siden bedriftene i utvalget som har valgt bort revisjon, benytter ekstern regnskapsfører får de kontrollen gjennom dem. For de to bedriftene i utvalget som fører regnskapet selv, er det rimelig å anta at Kinney og McDaniel (1989) sin påstand om at mindre selskaper er avhengig av ekstern revisjon for å finne feil etter at hendelsen har skjedd stemmer. Dette kan være fordi deres egen internkontroll ikke har oppdaget feilen.

De fleste informantene sier at de føler de har full kontroll på alt som skjer i bedriften fordi at de er så involvert i alle aspekter. Problemet med at kontrollen i selskapet er basert på en person, er hvis det skulle skje menneskelige feil. Det virker som at det ikke er noe system i bedriftene for å fange opp feil som blir gjort, noe som kan støtte det Doyle et. al (2007) sier om internkontroll i små bedrifter. Et moment i dette er at hvis bedriftene vokser, eller planlegger å bli større, kan de vokse ut av internkontrollene sine (Doyle et al. 2007). Spesielt hvis all kontroll er basert på at en person skal holde styr på alle hendelser og aspekter i bedriften. Det er rimelig å anta at jo større bedrifter blir, jo vanskeligere blir det for en enkelt person å holde kontroll på alt. I et av tilfellene hvor bedriften førte regnskapet selv, har de fått hjelp av revisor til å sjekke internkontroller. Det kan ses på som en løsning for bedrifter som vokser ut av sine gamle kontroller, å få hjelp av en person med kompetanse på område, slik som en revisor. Dette kan støttes opp om at hvis bedriftene vokser over terskelgrensen for revisjonsfritaket, vil de igjen få lovpålagt revisjon.

6.2 RESPONDERINGSPLIKT

Her vil teoriene presentert i kapittel 2.2 bli diskutert i sammenheng med de empiriske funn i kapittel 5.

Gjennom forskingen kommer det frem at de fleste informanter har hatt svært få interessenter, og at det ofte er personlig eierskap hvor daglig leder, styreleder og eier ofte er én og samme person. I Mulgan (2000) sin forstand av responderingsplikt blir dette ansvar/autoritets forholdet blir mellom bedriften og myndighetene i form av rapportering. Tilnærmet alle informantene hevder at de har full kontroll over hva som foregår i bedriften siden de er involvert i alle aspekter noe som kan stemme med det Maupetit og Soltani (2015) sier om

effektiv eierstyring. Siden de i stor grad er representanter som eier, i styret og daglig leder vil det være lett å anta at de er tett involvert i prosessen med å effektivisere driften gjennom for eksempel effektiv eierstyring.

I følge Ijiri (1975) kan 'accountor' knyttes opp mot en bedrift og 'accountee' kan knyttes opp mot interessenter rundt bedriften. I denne sammenhengen vil revisor og ekstern regnskapsfører være en tredjepart som assisterer 'accountor' ved å sørge for at regnskapet er i henhold til lover og regler. Funnene i empirien viser at mange av informantene mente at det kun trengtes en tredjepart i motsetning til de fire A'er som er illustrert av Bourmistrov (2001) i kapittel 2.3. De som har fravalgt revisjon kan sies å ha valgt bort revisor som en tredjepart og de som fører regnskapet selv kan sies å ha valgt bort ekstern regnskapsfører som tredjepart. Det er rimelig å anta at disse bedriftene føler at de kun trenger en tredjepart for å tilfredsstille kravene til 'accountee'.

Funnene i empirien viser at flere av regnskapsførerne til bedriftene har gitt råd om at de burde velge bort revisor. Samtidig viser informasjon fra en informant at regnskapsførere gjerne ønsker at bedriften har en revisor som går igjennom regnskapet. På grunn av tvetydige svar, er det ut ifra empirien vanskelig å skulle konkludere noe om regnskapsførerbransjen og om de føler noen profesjonell responderingsplikt som Sinclair (1995) snakker om. Funnene kan tyde på at regnskapsfører føler en større plikt ovenfor kunden enn ovenfor bransjen.

Empirien viser at de to bedriftene som fører regnskapet selv ser veldig positivt på revisjon. Dette kan være indikasjoner på at jo mer involvert du er i produksjonen av regnskapet, jo større responderingsplikt føler du for at det skal være rett. Det er rimelig å anta at de som fører regnskapet selv føler en yrkes ære for at ting skal bli gjort på korrekt måte. Dette kan knyttes mot det Sinclair (1995) kaller for profesjonell responderingsplikt i form av at regnskapsførere har en generell oppfatning om at ting regnskapet på korrekt måte.

Mange av de som hadde beholdt revisjon vurderte trygghet, sikkerhet og bedre kvalitet som kriterier for valget deres. Dette kan ses i sammenheng med en annen type responderingsplikt som Sinclair (1995) snakker om, nemlig personlig responderingsplikt. Det kan tolkes som at de som vurderer trygghet og sikkerhet for at regnskapsmessige hendelser skal bli ført korrekt, føler en sterkere grad av personlig responderingsplikt. Det er allikevel vanskelig å si at de som har valgt bort revisjon har en mindre følelse av personlig responderingsplikt. Svaret kan være så enkelt som at de føler at regnskapsfører tilfører nok kompetanse og kvalitet til regnskapet, at de er sikker på at det er korrekt.

Det kan være at de som ikke har noen interesse for regnskapet og ser på det som noe de 'bare må gjøre', ikke føler like sterk personlig responderingsplikt som de andre informantene. En mulig forklaring til hvorfor de ikke har noen interesse kan være det empirien tilsier at det er svært få brukere av regnskapet. Det kommer også frem at mange av de kun ønsker å styre med den daglige driften, og ikke jobbe papirarbeid. Noe som kan føre til at de legger responderingsplikten over på regnskapsfører og forventer at de følger opp de plikter som hører til regnskapsrapporteringen.

Enkeltpersonene som er intervjuet er representert i stort sett alle instanser i bedriftene og har stor innflytelse på bedriften, i form av eierskap og ledelse. Det kan da være rimelig å tro at deres oppfattning av personlig responderingsplikt vil ligge til grunnlag som et viktig moment i valget mellom å beholde eller fravelge revisjon.

I forhold til responderingsplikt ovenfor allmennheten, viser empirien at flere av de bedriftene som har valgt bort revisjon ser på regnskapet som noe som 'bare må gjøres'. Dette kan vitne om at de føler kostnadene tilknyttet revisor er unødvendige fordi det ikke er noen i allmennheten som bruker regnskapet deres. På motsatt side sier flere av de som har beholdt revisjon at et kriterium for de var at ting skal gå rett for seg, noe som kan ses i sammenheng med denne typen responderingsplikt.

6.2.1 Prinsipal-agent teori

Informantene i oppgaven er stort sett involvert som eier, styreleder og daglig leder i bedriftene sine. Siden de er små bedrifter har de ikke mange interessenter, er det stort sett myndighetene de får et prinsipal-agent forhold til. Ut ifra Jensen og Meckling (1979) sin beskrivelse av agentforholdet kan det ses på det som at myndighetene har gitt bedriftene oppgaver og ansvar for å levere korrekt regnskapsrapportering. Beskrivelsen deres går ut i fra at de involverte partene ønsker å maksimere sin egen nytte og at det da er grunn til å tro at agenten ikke alltid vil gjøre det som er det beste for prinsipalen. Dette kan ses i tilknytning til at de som har valgt bort revisjon gjør det i stor grad på grunn av sitt eget ønske om øke profitten.

Fire av seks bedrifter som har valgt bort revisjon eier 100% av selskapet og de resterende to eier 50% av selskapet. Dette gjør at teorien til Francis og Wilson (1988) blir høyst aktuell, hvor de påpeker at ledere med eierskap i selskapet har incentiver til å gjøre det bra resultatmessig fordi det påvirker deres egen gevinst. Dette kan stemme overens med at mange

av de som valgte bort revisjon gjorde det på grunn av at de ville kutte i kostnader. Jo større eierandel en leder har i selskapet, jo mindre nødvendig er det å ha revisjon av selskapet, ifølge Francis og Wilson (1988) og når lederen eier hele selskapet vil agentkostnadene være null (Jensen & Meckling, 1979). På den andre siden viser empirien at de som har beholdt revisjon også har store eierandeler i selskapene sine, men ikke i like stor grad som de som har fravalgt. I følge Francis og Wilson (1988) sitt resonnement skulle disse selskapene ha større grunn til å beholde revisjon på grunn av eierandelen. Dette kan knyttes opp til utsagnet fra BDL 2 om at i selskaper med flere aksjonærer kan det være fordel å ha en revisor, som er bekreftende på at teorien kan stemme.

Asymmetrisk informasjon er et sentralt begrep i prinsippal-agent teorien, men virker ikke å være et problem blant informantene i studien. Som nevnt tidligere er eier og daglig leder ofte samme person og dermed oppstår det ikke asymmetrisk informasjon i eier-leder situasjonen. Det mest aktuelle forholdet for asymmetrisk informasjon virker å være mellom myndighetene som prinsippal og bedriftene som agent. Det generelle inntrykket fra informantene er at det er skatteberegninger som er viktigst for myndighetene og som empirien viser er det forskjellige tilnærminger til dette blant bedriftene. Regnskapet har som oppgave å minske informasjonsasymmetri mellom produsent av regnskap og brukeren ifølge Stenheim og Blakstad (2007). Empirien viser at de som har fravalgt revisjon mener at regnskapsfører tilfredsstillende de formelle kravene til regnskapsrapporteringen, slik at informasjonsasymmetri ikke oppstår. Hovedforskjellen virker å være at de som har beholdt revisjon ser på revisor som en kvalitetsikring for at rapporteringen er korrekt utført slik at det er symmetri i informasjonsflyten.

Når bedriftene fravalgte revisjon forventet de å slippe hele revisjonshonoraret. For å få et helhetlig bilde er det viktig at andre faktorer tas hensyn til. Empirien viser at noen av informantene har opplevd at regnskapsfører kostnaden har økt etter fravalget av revisjon. Det er ikke tatt stilling til andre faktorer, og nettobesparelsen kan være en annen sum enn det bedriftene antar. Under kapittel 5.1.4 sa flere av de som fravalgte at de ønsker å holde på med den daglige driften og ikke ville bruke tid på møter med revisor og alt som følger med det. Dette viser at fravalget ikke bare utgjør en kostnadsbesparelse, men også en tidsbesparelse noe som stemmer med det Collis og Jarvis (2000) finner ut i sin studie. Enkelte av de som derimot har valgt å beholde revisjon ser det på en annen måte. De sier at de slipper å bruke tid på å kvalitetsikre årsregnskapet siden revisor går igjennom og kontrollerer det for dem. De

kan dermed fokusere på den daglige driften. Dette kan indikere at informantene vektlegger tidsbesparelsen forskjellig.

6.2.2 Regnskapets funksjon internt og eksternt

Regnskapets hovedfunksjon er beskrevet tidligere i kapittel 2.3.2 at regnskapets hovedfunksjon er å samle inn, registrere og kommunisere data. De fleste informantene, bortsett fra BSM 5 og BDL 1 har ekstern regnskapsfører. Alle informantene samler inn bilag via den daglige driften. De som har regnskapsfører sender de til regnskapsfører som registrerer data. BSM 5 og BDL 1 registrerer disse dataene selv. Dette er bedriftene nødt til gjøre selv om de har revisjon eller ikke, det vil si at dette ikke påvirker bedriftenes valg av revisjon.

Regnskapets funksjon som kommunikasjon ble definert som intern og ekstern. Internt som hjelpemiddel til beslutninger eller videre drift. Under kapittel 5.4.3 kom det frem at et fåtall av informantene bruker regnskapet selv. Flere ser på det som noe som må gjøres, og ikke noe som gagnar driften. Selve regnskapet var ikke så vesentlig så lenge de visste hvilke inntekter og kostnader de hadde, dermed kan det ses i sammenheng med det Collis og Jarvis (2000) sier i sin forskning om at små bedrifter vektlegger kontantstrøm og kontoutskrift som to av hovedelementene som ble brukt i driften. Det var tilfeller hvor bedriften brukte regnskapet aktivt, blant annet kvartalsvise rapporter for å ha oppdatert informasjon om hvordan bedriften gjør det. Noen av de som drev med salg, brukte også tidligere regnskap for å sammenligne årets tall med hvordan det hadde gått tidligere år. Det kan dermed se ut som at det er stor forskjell på bedriftene i hvordan de bruker regnskapet sitt internt, men at alle de nevnte bruksområdene stemmer overens med forskningen til Collis og Jarvis (2000).

At flere bedrifter ser på regnskapet som noe som 'bare må gjøres', er interessant. Ingen ønsker å bruke ressurser på unødvendige ting. Tid og penger er begrensninger i alle bedrifter. Hvis de ikke bruker regnskapet aktivt så kan det trekkes i en retning av hvorfor bedriftene ikke føler et behov for å beholde revisjon. Generelt sett følte selskapene at oversikten og kontrollen de hadde var nok. De trenger da ikke revisor siden regnskapsfører kan gi samme råd om regnskapsfaglige ting, i tillegg til at de fører regnskapet. Dette indikerer at Mellemvik et al. (1988) sin presentasjon av regnskapets normative oppgaver ikke blir brukt internt i bedriftene. Heller ikke den utvidede regnskapsmodellen i praksis. Normativt skulle den gi informasjon om ressursstyringen, og til en viss grad bruker informantene regnskapet til dette. De

poengterer likevel at regnskapet er så enkelt, at de har kontroll uten bruk av regnskapet. At regnskapet skal gi grunnlag for beslutninger kommer ikke klart frem i empirien. Dette kan tyde på at de bedriftene som ikke bruker regnskapet i stor grad, har et stort potensial til å utnytte regnskapsinformasjonen på en bedre måte.

Informantenes svar på eksterne brukere under punkt 5.4.3 samsvarer med de interne brukerne. Det kom frem at det er få, om noen brukere av regnskapet. De mindre selskapene føler at de ikke rapporterer til noen, og mener derfor at de ikke har behov for revisors oppgaver og kvaliteter. Dette kan være en grunn til at noen fravalgte, i tillegg til at noen av de som fortsatt har revisjon, gjør vurderinger om nødvendigheten av revisjon.

Regnskapets funksjon eksternt vil i den grad det er noe, være rapportering til det offentlige, se 6.2 og 6.1. Generelt sett vil informantenes svar om få eller ingen brukere av regnskapet gå i en retning av at de ikke ser nødvendigheten av revisjon med tanke på regnskapets eksterne funksjon. Blir kvalitet tatt med i betraktningen, er det derimot ulikt syn på regnskapet.

6.2.3 Regnskapskvalitet

Kvaliteten på regnskapet er en viktig faktor både for de som valgte bort revisjon og de som beholdte, men de vurderer det ulikt. I dette underkapittelet blir deres vurderinger presentert.

BSM 5 nevner i kapittel 5.3.2 at de informerte revisor at de hadde valgt å føre regnskapet helt selv. Revisor var opptatt av at selskapet hadde et ordentlig system for å føre regnskapet og hva de hadde sjekket ut for å kvalitet sikre det. Dette samsvarer med hva om Holm og Laursen (2007) sier at revisor skal tilføre i form av redusert risiko og økt kontroll. Flere av selskapene tar opp at de føler revisor tilfører trygghet og kompetanse, og trygghet i en ekstra kontroll. Eierstyring og selskapsledelse har revisor som en sentral aktør (Imhoff, 2003) som skal sørge for at den finansielle rapporteringen holder den lovpålagte kvaliteten. Det er det de som beholdte revisjon poengterer. De føler en trygghet og en forsikring av at de har revisor i bakhånd. Som BDL 1 kommenterte at de vurderte at kvaliteten ville være bedre ved å ha revisor.

For bedriftene som valgte å beholde revisjon kan det tolkes som at tryggheten som revisor tilfører bedriften er det viktigste kriteriet. Empirien viser at alle de seks informantene nevner trygghet som et kriterium noe som vil si at det til forskjellig grad er viktig for dem. To av informantene, BSM 5 og BDL 1, gir inntrykk av at trygghet er veldig viktig for dem på grunn

av organiseringen i bedriften. Begge selskapene består av ektepar, hvor de fører regnskapet selv, dette gjør at de føler revisjon ikke bare er en trygghet for bedriften, men også en sikkerhet for familien. BDL 1 forteller i intervjuet at han forstår at de som både hadde regnskapsfører og revisor føler at det ble en unødvendig kostnad da det kunne være så mye som tre ledd med kontroll. Med tanke på at de selv gjorde regnskapet, vurderte han det som greit å ha en kontrollfunksjon som så over det de gjorde. Dette kan tyde på at hvordan bedriftene er organisert, har påvirkning på hvilke kriterier de vurderer som viktige. Bedriftenes følelse av trygghet for at regnskapet og økonomiske hendelser er korrekt kan sies å stemme med konseptet om responderingsplikt hvor de føler en plikt, spesielt i forhold til myndigheten om at de har sitt på det rene.

Et annet kriterium som var viktig for de som beholdte revisjon går på kvalitet. Fem av seks vurderte det som at revisjon tilførte kvalitet, eller at revisor kvalitet sikret regnskapet. De situasjonene som nevnes i sammenheng med kvalitet går ofte på økonomiske situasjoner som ikke er hverdags. Spesielt knyttet til kjøp/salg av eiendeler og til dels rådgivning. I et tilfelle var også revisor inne i bildet for å hjelpe med rutiner og lignende for en bedrift som skulle ta over regnskapsførselen selv. Langli (2015) sin rapport som sier at regnskapskvaliteten faller ved fravalg av revisjon, stemmer overens med teorien til Varici (2013). Det som kan problematiseres her er at rapporten også viser at dette kvalitetsfallet hovedsakelig gjelder bedrifter som fører regnskapet selv. Altså de som verken har kontrollfunksjon i form av ekstern regnskapsfører eller revisor. Rapporten viser også at hvis bedriftene har ekstern regnskapsfører vil kvaliteten stige til nesten tilsvarende nivå som før fritaket. Dermed er det ikke sikkert at revisor er like viktig for små bedrifter for å kunne presentere nøyaktig og pålitelig informasjon til interessenter.

Et interessant moment er at en del av de som har fravalgt revisjon mener at regnskapsfører tilfører *nok* kvalitet i forhold til det som kreves. Dette kan gjøre at de føler at risikoen for at kvaliteten er for lav for at det skal være hensiktsmessig å ha en kontrollfunksjon slik Moen og Havstein (2014) sier. Poenget med at regnskapsfører tilfører nok kvalitet igjen ses i sammenheng med rapportene til Langli (2015) og på erfaringene fra Danmark. Langli (2015) sier at kvaliteten på ligningsoppgaven til bedriftene ikke falt nevneverdig hvis bedriften benyttet seg av ekstern regnskapsfører, som nevnt i avsnittet over. Dette viser også i erfaringene fra Danmark, hvor de ser at antall feil i selskaper som fravalgte revisjon øker med 4%, noe de ikke anser som en vesentlig forskjell. De påpekte også at en del av feilene ikke nødvendigvis førte til dårligere kvalitet på regnskapet. Dette kan bety at regnskapsførere

innehar den kompetansen som kreves for å være den eneste eksterne parten som kontrollerer regnskapet.

Det som kom frem av fradragsselskapene og noen av de som beholdte revisjon var at de følte at regnskapsbyråene tilførte samme verdi som revisor. Revisor skal være en ekstern uavhengig person som ser til at regnskapet blir rett. En del av selskapene i utvalget følger regnskapsfører gjør denne jobben. Med små selskaper, god oversikt og få interessenter føler de ikke behovet for å kvalitetssikre regnskapet.

6.3 INSTITUSJONELL TEORI

I dette delkapittelet blir de empiriske funn fra kapittel 5, sett i sammenheng med institusjonell teori og isomorfisme som ble presentert i kapittel 2.4.

I tiden før revisjonsfritaket var den formelle strukturen til informantene at de fleste satte ut regnskapsdelen til et regnskapsbyrå eller en autorisert regnskapsfører, og at den lovpålagte revisjonen kontrollerte årsregnskapet før det ble godkjent. Revisjonsfritaket kan ses på som en oppheving av tvungen isomorfisme som gjorde det mulig for bedriftene å bestemme mer om hvordan den formelle strukturen skulle være.

I mange tilfeller forteller informantene som har valgt bort revisjon, at revisjon ikke tilførte bedriften noe og at de bare skrev under på arbeid som allerede var gjort. Dette er lignende til det Meyer og Rowan (1977) argumenterer for, nemlig at den formelle strukturen og den uformelle organisasjonen ikke stemmer overens. Det virker som at de som har valgt bort revisjon anser at den formelle strukturen blir mer lik den uformelle organisasjonen ved å ta bort revisjonsleddet.

Mange av de som har valgt bort revisjon sier de har gjort det på grunn av kostnaden. Dette kan ses på som at de ville effektivisere bedriften når de fikk muligheten til det, ved å endre strukturen. Dette er i strid med det DiMaggio og Powell (1983) argumenterer for når de sier at forandring i dagens samfunn ikke nødvendigvis gjør at de endrer strukturen sin for å skape konkurransefortrinn eller effektivitet. Det skal nevnes at denne artikkelen er publisert for over 30 år siden og ting har nok forandret seg siden den gang. De nevner at staten og profesjoner har påvirkningskraft på hvordan strukturen er. Lovendringen som oppgaven baserer seg på, hvor staten myker opp reglene for bedriftene, gir muligheter for at de selv kan bestemme

hvilken struktur de skal ha. Revisorer og regnskapsfører har hatt stor påvirkning på hvordan strukturen har blitt da bedriftslederne har vurdert hvilke kompetanse de bringer og hva de trenger for å tilfredsstille kravene til regnskap. De som har fravalgt har ofte nevnt at regnskapsfører gjør en god nok jobb alene, siden regnskapene er såpass små og rimelig enkle. Dette er noe bedrifter som har beholdt revisjon også har nevnt.

Empirien viser ikke store tegn til at isomorfisme har påvirket valgene til bedriftene. Det er noen bedrifter som har nevnt at de føler de måtte ha revisjon på grunn av rot med regnskapsfører. Dette kan tolkes som tvungen isomorfisme da myndighetene krever at regnskapet skal være i orden. I noen tilfeller har bedriftene snakket med andre om valget. Selv om det ikke er direkte funn som sier at dette påvirket valget deres, så har de i hvert fall fått en formening om hva andre bedrifter i lik posisjon som de selv har valgt. FDL 3 og 5 har snakket med andre som har gledet seg til å fjerne revisjon og BSL 6 sier at de fleste bedrifter han kjenner til, gjør det på grunn av kostnaden og hvor enkle regnskapene er. BSL 6 vurderer som nevnt i empirien å fjerne revisor, selv om han per dags dato har beholdt på grunn av skifte av regnskapsfører. Disse erfaringene kan tyde på en mimetisk isomorfisme, da bedriftene ser og hører hva andre tenker om valget. Generelt sier bedriftene i utvalget at de har tatt en selvstendig avgjørelsen, og siden de har svært få interessenter er de i liten grad påvirket av miljøet.

I empirien kommer det frem at også flere av bedriftene som har beholdt revisjon er i en vurderingsfase på om de skal beholde eller velge bort revisjon. Dette kan tyde på at bedriftene samler seg rundt en struktur hvor revisjon ikke er en del av den formelle strukturen. Det finnes ikke noen direkte funn på at dette er på grunn av omgivelsene rundt organisasjonene, men at det er dette som vil være mest effektivt for små bedrifter uten å påvirke styringen i selskapet.

Det at de som har beholdt revisjon ofte nevner økt kvalitet som et kriterium kan tolkes som at de ønsker å øke legitimiteten til bedriften med å gjøre mer enn det som kreves av dem. Dette betyr ikke at det er noe som endrer seg i hvordan de gjør ting i driften, men at de viser utad at de har en ekstra kontroll for å se at alt blir gjort riktig.

Et annet moment som er viktig å nevne er at BSL6 sier at de har hatt en regnskapsfører som ikke har funket og at det da har vært en trygghet i å ha hatt en revisor i bakhånd. Siden de nylig har skiftet regnskapsfører sier han at hvis det nye samarbeidet fungerer, vil de nesten helt sikkert velge bort revisor. Dette vises igjen i erfaringene til FDL 4 som hadde vært i

samme situasjon. Dette kan tyde på at de oppfatter at en kontrollfunksjon holder i form av regnskapsfører, hvis regnskapsfører gjør sine oppgaver på en tilfredsstillende måte. Dette kan ses i lys av Meyer og Rowan (1977) sin teori om at formelle strukturer ikke alltid stemmer overens med det som skjer på en dag-til-dag basis. Bakgrunnen om at de vil fjerne et ledd i den formelle strukturen burde egentlig tilsi at de fikk mindre kontroll, men informantene har en formening om at de vil ha bedre kontroll når ting fungerer på et uformelt nivå selv om de har kuttet ut et ledd i den formelle strukturen.

I et av tilfellene sier informanten, BDL 1, at han tror at hvis bedriften har revisor er det mindre sjanse for at bokettersyn blir gjennomført i bedriften Dette kan stemme med det Meyer og Rowan (1977) omtaler som en fordel med isomorfisme. De sier at isomorfisme kan gjøre at selskapene slipper unna inspeksjoner og evalueringer som kan svekke legitimiteten til bedriften.

BDL 1 forklarer godt hvorfor han tror at små selskaper velger bort revisjon hvis de har ekstern regnskapsfører. Han nevner at de har en kontroll i det de selv gjør, så har regnskapsfører egne kontroller for å sjekke og hvis de i tillegg har en revisor så blir det en trippelkontroll. Han skjønner at dette kan føles unødvendig for små bedrifter. I rapporten til Langli (2015) kommer det frem at regnskapskvaliteten for bedrifter som har valgt bort revisjon men har ekstern regnskapsfører ikke blir påvirket i stor grad, noe som kan tilsi at effektiviseringen av å velge bort revisjon ikke vil gi mindre legitimitet i omgivelsene.

7. AVSLUTNING

I dette avsluttende kapittelet presenteres utredningens konklusjon, studiens implikasjoner og til slutt forslag til videre forskning.

7.1 KONKLUSJON

I denne oppgaven er det blitt forsket på eierstyring og selskapsledelse i små selskaper. Konteksten for forskningen var revisjonsfritaket fra 2011. Problemstillingen til dette temaet var som følger:

«Hva fremheves som sentrale kriterier med hensyn til styring, i valget mellom å beholde eller bortfalle revisor i et utvalg av små selskaper?»

Hovedfunnene i studien tilsier at bedriftene som fikk muligheten til å fravelge revisjon gjør uformell kostnads-nytte vurdering når de skal gjøre valget. For de som fravalgte revisjon var kriteriene i stor grad knyttet til at kostnaden var for stor og at revisors kontroll av regnskapet ikke førte til bedre styring. Det var også stor enighet om at regnskapsfører utførte arbeidet på en tilfredsstillende måte, slik at revisor ble overflødig. For bedriftene som beholdte revisjon var kriteriene i stor grad knyttet til at det er en trygghet med en revisor tilknyttet bedriften. De følte også at revisor tilførte kompetanse, og kvalitet til regnskapet.

Studien viser at bedriftene i utvalget kan kategoriseres i to grupper. Den ene gruppen består av de bedriftene som mente at revisor tilførte lite eller ingenting i form av styring og kontroll, og var noe de måtte ha så lenge loven krevde det. Denne gruppen så på revisor som et 'unødvendig onde'. Den andre gruppen består av de som har brukt revisor i andre oppgaver i tillegg til hovedoppgaven hans, som for eksempel rådgivning. Denne gruppen ser en merverdi av å være tilknyttet revisjon i form av trygghet på at ting blir gjort korrekt og at kvaliteten på regnskapet blir bedre. Denne gruppen ser på revisor som 'den gode hjelper'. Det viser seg også at bedriftene som fører regnskapet selv er de som er mest positive til revisor.

Resultatene viser at personlig responderingsplikt har stor påvirkningskraft på vurderingene rundt valget om de skal fortsette med revisjon eller velge det bort. Det er stort sett en person som er involvert i alle instanser i selskapet, og dermed vil deres personlige følelse av responderingsplikt i stor grad påvirke bedriftens beslutning. Gjennom konseptet om

responderingsplikt og Ijiri (1975) sin studie, viser forskningen at en stor del av utvalget mener at det kun trengs én tredjepart for å tilfredsstillende kravene til interessenten(e).

Bedriftene som har regnskapsfører mener at de gjør en tilfredsstillende jobb og at de derfor ikke trenger revisor for kvaliteten sin skyld, noe som får støtte fra empirien i rapporten til Langli (2015). Den viser at kvaliteten på regnskapet til bedrifter som har fravalgt revisjon synker lite hvis bedriften benytter ekstern regnskapsfører.

7.2 IMPLIKASJONER

I forhold til de bedriftene som har beholdt revisjon, viser studien at de har hatt en velfungerende relasjon til revisor, og at de bedriftene som valgte bort revisjon, hadde en dårlig relasjon til revisor. Dette er identisk til de som har valgt å bytte regnskapsfører, hvor empirien viste at informantene ikke hadde gode relasjoner til dem. Her er det en indikasjon på at relasjonen er vel så viktig som den faktiske jobben som blir gjort. Selskapene som har valgt bort revisjon, virket å være glad for å være kvitt revisor og det er nok vanskelig å skulle overtale disse til å ha frivillig revisjon. Derimot sa flere av informantene som fortsatt har revisjon at de var i en vurderingsfase. Det er derfor viktig for revisor å bygge god relasjon til disse selskapene og streve etter å bli sett på som 'den gode hjelper'.

Studien tilfører funn til litteraturen om eierstyring og selskapsledelse i konteksten til små selskaper. Selv om litteraturen om eierstyring og selskapsledelse overordnet er sett på som systemorientert, viser studien at nytten av eierstyring og selskapsledelse først og fremst gjør seg gjeldende i små selskaper ved å ha velfungerende relasjoner til de som er tilknyttet bedriften.

Denne studien kan være nyttig for bedrifter som er i posisjon til å vurdere om de skal beholde eller fravelge revisjon for å se på hvilke kriterier andre bedrifter i lik posisjon har vurdert. Studien kan gi innsikt i forskjellige perspektiver knyttet til valget de skal ta. Funnene viser at det fortsatt er små bedrifter som vurderer det som at det er en fordel med revisjon, og at det dermed er et marked for revisorene blant disse selskapene. Samtidig viser studien at flere av bedriftene som har beholdt revisjon, er i en vurderingsfase hvor de kanskje kommer til å velge bort revisor. Dette er viktig informasjon for revisjonsbyråene som har små- og mellomstore bedrifter som kunder. Det kan stilles spørsmålstegn med hvor lett det er for revisorer å vinne

tilbake kunder som har fravalgt revisjon, da studien viser at disse i stor grad er glad for å være kvitt revisor.

Det kom også frem et funn innenfor responderingsplikt og Ijiri (1975). Det at så å si alle informantene sier de følte at det kun trengs én tredjepart [revisor eller regnskapsfører] for at bedriftene skal føle at styringen og kvaliteten i selskapet tilfredsstillender alle involverte parter.

7.3 FORSLAG TIL VIDERE STUDIER

I oppgaven er det blitt gjennomført en kvalitativ forskning på et lite utvalg bedrifter i et begrenset geografisk område. Det kan være interessant å gjennomføre en studie på et større utvalg i Norge for å se om det er mulig å generalisere resultatene. Funnene i denne studien kan legges som en grunnlag for en større kvantitativ undersøkelse på dette temaet.

I empirien kommer det frem at mange av lederne i de små selskapene bruker regnskapet i svært liten grad. Om dette er fordi de ikke har noen interesse av regnskap eller fordi de ikke sitter med nok kunnskap om økonomi til å tolke regnskapsrapportene er uvisst. Det kan være et forslag til videre forskning å gjøre en kvalitativ studie hvor utredningen prøver å finne ut hvilken regnskapsinformasjon lederne i små bedrifter trenger og når de trenger den. Ved å gjøre denne forskningen kan det være mulig, sammen med regnskapsførerbransjen, å skreddersy et system for regnskapsrapportering til små selskaper slik at de får den informasjon de trenger, når de trenger det.

Det kan også være interessant å forske på hvordan regnskapsbyråene stiller seg til dette fritaket. Når bedriftene sier at kostnaden til regnskapsfører har økt etter fravalget, kan det tas som en indikasjon på at de har et incentiv til å få selskapene til å velge bort revisjon. På den andre siden kan det være at regnskapsbyråene ser på det som en sikkerhet å ha revisor til å gå igjennom arbeidet deres.

Rapporten til Langli (2015) sier at regnskapskvaliteten til bedrifter som fører regnskapet selv og har valgt bort revisor er blitt mye dårligere. I vårt utvalgt er denne gruppen ikke representert og det kan være interessant å finne ut av hvordan disse bedriftene tenker rundt styring når de har gjort dette valget.

Studien viser at noen ser en merverdi med revisjon og at andre ikke gjør det. Med hensyn til revisjonsbransjen kan det være muligheter for videre forskning på hva som skal til for at bedriftene som velger bort revisjon, skal velge frivillig revisjon.

LITTERATURLISTE

Aguilera, R. V., & Jackson, G. (2003). The cross-national diversity of corporate governance: Dimensions and determinants. *Academy of management review*, 28(3), s. 447-465.

Azizah, A., & Islam, S. M. (2014) Do risk management, internal control and corporate reputation positively impact on firm value? A panel data econometric analysis and policy implications.

Nedlastet 28. april 2015

[Tilgjengelig fra: <http://www.globalilluminators.org/wp-content/uploads/2014/09/MISG-14-142.pdf>]

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), s. 441-454

Bourmistrov, A. (2001) Accounting and transition: A study of russian local government accounting. Doctor Thesis for the degree of Dr. Oecon Norwegian School of Economics and Business Administration Bergen, Norway

Brunninge, O., Nordqvist, M., & Wiklund, J. (2007). Corporate governance and strategic change in SMEs: The effects of ownership, board composition and top management teams. *Small Business Economics*, 29(3), s. 295-308.

Chabrak, N. & Daidj, N. (2007) Enron: Widespread Myopia. Critical Perspective on Accounting, 18 s. 539-557

Cohen, J. R., & Hanno, D. M. (2000). Auditors' consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), s. 133-146.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process*. *Contemporary accounting research*, 19(4), s. 573-594.

Collis, J. (2010). Audit exemption and the demand for voluntary audit: A comparative study of the UK and Denmark. *International journal of auditing*, 14(2), s. 211-231.

Collis, J., Jarvis, R., &Skerratt, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK. *Accounting and business research*, 34(2), s. 87-100.

DiMaggio, P. J. & Powell, W.W. (1983) The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2) s. 147-160

Doyle, J., Ge, W. &McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1) s. 193-223.

Francis, J.R & Wilson, E.R. (1988) Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation. *The Accounting Review*, 63(4) s. 663-682

Gårseth-Nesbakk, L & Åmo, B.W. (2012) Lønnsomhet i regnskapsførerbransjen: store variasjoner og muligheter - bevisst satsning gir uttelling. En studie gjennomført av forskningsgruppen Regnskap og Økonomistyring i Kontekst ved Handelshøgskolen i Bodø, Universitetet i Nordland.

Ho, C. K. (2005). Corporate governance and corporate competitiveness: an international analysis. *Corporate Governance: An International Review*. 13(2), s. 211-253.

Holm, C., & Laursen, P. B. (2007). Risk and Control Developments in Corporate Governance: changing the role of the external auditor? *Corporate Governance: An International Review*. 15(2), s. 322-333.

Imhoff, G. (2003). Accounting quality, auditing and corporate governance. *ACCOUNTING HORIZONS. Supplement. 2003 s. 117-128*

Kinney, W. R., & McDaniel, L. S. (1989). Characteristics of firms correcting previously reported quarterly earnings. *Journal of accounting and economics*, 11(1) s. 71-93.

Larcker, D.F, Richardson, S.A. & Tuna, I (2007) Corporate Governance, Accounting Outcomes, and Organizational Performance. *The Accounting Review*. 82 (4), s. 963-1008.

La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. (2000). Investor protection and corporate governance. *Journal of financial economics*, 58(1), s. 3-27.

Mallin, C., & Ow-Yong, K. (1998). Corporate governance in small companies—the alternative investment market. *Corporate Governance: An International Review*, 6(4), s. 224-232.

Mason, M. (2010). Sample Size and Saturation in PhD Studies Using Qualitative Interviews. *Forum: Qualitative Social Research*, 11(3), Art. 8

Maupetit, C & Soltani, B. (2015) Importance of core values of ethics, integrity and accountability in the European corporate governance codes. *Journal of Management & Governance*. 19(2), s. 259-284

Mellemvik, F., Monsen, N., & Olson. O. 1988. Functions of accounting – a discussion. *Scandinavian Journal of Management* vol. 4, no. ¾: s. 101–119.

Messner, M. (2009) The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society*. 34(8) s.918-938

Meyer, J.W. & Rowan B. (1977) Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*. 83(2) s. 340-363

Mulgan, R. (2000) Accountability': An Ever-Expanding Concept? *Public Administration*. 78(3) s. 555–573

Pettit, R.R., & Singer, R.F. (1985). Small Business Finance: A Research Agenda. *Financial management*. 14(3), s. 47-60.

Pugliese, A. & Wenstøp, P. Z. (2007) Board members' contribution to strategic decision-making in small firms. *Journal of Management & Governance*. 11(4), s. 383-404

Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*. 16(3), s. 277-298.

Short, H. (1999) "Corporate governance: Cadbury, Greenbury and Hampel — A review". *Journal of Financial Regulation and Compliance*. 7(1) s. 57 - 67

Sinclair, A. (1995) The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*. 20(2–3), s. 219-237

Singh, M., & Davidson III, W. N. (2003). Agency costs, ownership structure and corporate governance mechanisms. *Journal of Banking & Finance*. 27(5), s. 793-816.

Varici, I. (2013) The Relationship between Information Asymmetry and the Quality of Audit: An Empirical Study in Istanbul Stock Exchange. *International Business Research*. 6(10), s. 132-140

Bøker

Andersen, O. J., Gårseth-Nesbakk, L., & Bondas, T. (2015) *Innovasjoner i offentlig tjenesteyting*, fagbokforlaget

Bryman, A., & Bell, E., (2011). *Business Research Methods*, 3. Edition. Oxford university press

Bøhren, Ø., (2011). *Eierne, styret og ledelsen: Corporate governance i Norge*. Bergen, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS

Collis, J., & Jarvis, R. (2000). *How owner-managers use accounts*. London, Centre for Business Performance.

Easterby-Smith, M, Thorpe, R. & Jackson, P. (2012) *Management Research*. Los Angeles, Sage.

Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., & Holmes, S. (2010) *Accounting theory*. Australia, John Wiley & Sons

- Gulden, B.P. (2006) *Den eksterne revisor*. Oslo, Gyldendal Akademisk.
- Harford, J., Mansi, S. A., & Maxwell, W. F. (2012). Corporate governance and firm cash holdings in the US. *Corporate Governance* (s. 107-138). Berlin Heidelberg, Springer Sciences, New York, Macmillan, s. 328-337
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*, American accounting association
- Jensen, M.C. & Meckling W.H. (1979) *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure*. Springer, Nederland. s. 163-231
- Johannessen, A., Christoffersen, L., Tufte, P.A., (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*, 3. utgave. Abstrakt forlag.
- Kristoffersen, T., (2014). *Årsregnskapet - en grunnleggende innføring*, 4. utgave. Bergen, Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis*. SAGE.
- Moen, T-G. & Havstein, B. (2014) *Regnskapsorganisering - Bokføring og intern kontroll*. Oslo, CappelenDamm.
- Power, M. (1997) *The audit society: Rituals of Verification*. New York, Oxford University Press
- Spilling, O.R. (2000) *SMB 2000: fakta om små og mellomstore bedrifter i Norge*. Bergen, Fagbokforlaget. s 29-30
- Yin, R., 2014. *Case Study Research, Design and Methods*, 5. Edition. SAGE Publications.

Tidsskrifter på nett:

Berzins, J & Bøhren, Ø (2013) Norske familiebedrifter – omfang, eierstyring og lønnsomhet, *Praktisk økonomi & finans*. 30(3) s. 57-73.

Lest 18. april 2015.

Tilgjengelig fra:

[http://www.idunn.no/pof/2013/03/norske_familiebedrifter_-_omfang_eierstyring_og_loennsomhet]

Langli, J.C. (2009) Hvem er brukerne av årsregnskapene til små aksjeselskaper, og trenger de reviderte regnskaper? *Praktisk økonomi og finans* 26(1). s. 104-119

Lest 26. november 2014

Tilgjengelig fra: [<http://www.idunn.no/pof/2009/01/art06>]

Stenheim, T. & Blakstad, L. (2007) Regnskapsregulering - offentlig regulering eller markedsløsning? *Magma*, [Internett], 6/2007.

Lest: November 2014

Tilgjengelig fra:

[<http://www.magma.no/regnskapsregulering-offentlig-regulering-eller-markedsloesning>]

Svalland, B.M. & Vangstein, L. C. (2011) Familiebedrifter og diversifisering, *Praktisk økonomi og finans* 28(1) s. 87--96.

Lest 18.april 2015. Tilgjengelig fra:

[<http://www.idunn.no/ts/pof/2011/01/art02>]

Lover, Rapporter og manualer:

Aksjeloven (1997) Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44

Lest: 16/02/15

Tilgjengelig fra: [<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44?q=aksjeloven>]

Finansdepartementet (2003) Evaluering av regnskapsloven. NOU 2003:23. Oslo, Statens forvaltningstjeneste.

Lest: September 2014

Tilgjengelig fra:

[<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2003/nou-2003-23.html?id=118930>]

Finansdepartementet, (2008). NOU 2008:12 (5.2.14)

Lest 05.mai.2015

Tilgjengelig fra:

[\[https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/nou-2008-12/id520230/\]](https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/nou-2008-12/id520230/)

Finansdepartementet(2010) Endring av revisorloven og enkelte andre lover.

Lest: september-desember 2014.

Tilgjengelig fra:

[\[https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/prop-51-l-20102011/id628867/\]](https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/prop-51-l-20102011/id628867/)

Finanstilsynet (2009). Veiledning til forskrift om risikostyring og internkontroll. Rundskriv 3/2009.

Lest: 11/02/2015

Tilgjengelig fra:

[\http://www.finanstilsynet.no/no/Artikkelarkiv/Rundskriv/2009/1-kvartal/

[Veiledning-til-forskrift-om-risikostyring-og-internkontroll/\]](#)

Langli, J.C. (2015) Evaluering av unntak for revisjonsplikt i små aksjeselskaper - Handelshøyskolen BI på vegne av regjeringen.

Nedlastet 28. mars 2015

Tilgjengelig fra:

[\[http://www.narf.no/upload/34441/Langli%202015.03.26%20Evalueringsrapport%20fravalg.pdf\]](http://www.narf.no/upload/34441/Langli%202015.03.26%20Evalueringsrapport%20fravalg.pdf)

The Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD (2004) OECD Principles of Corporate Governance. France, OECD Publications Service

The Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD (2014), Risk Management and Corporate Governance, Corporate Governance, OECD Publishing.

Lest: April-Mai 2015.

Tilgjengelig fra: [\[http://dx.doi.org/10.1787/9789264208636-en\]](http://dx.doi.org/10.1787/9789264208636-en)

Revisorloven (1999) Lov om revisjon og revisorer av 15. januar 1999 nr. 2

Lest: Våren 2015

Tilgjengelig fra: [\[https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2\]](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2)

Økonomi- og erhvervsministeriet (2009) Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt - Notat. Lest: okt-des 2014

Tilgjengelig fra:

[<https://erhvervsstyrelsen.dk/file/evaluringlempetrevisionspligt2007pdf>]

Masteroppgaver:

Halvorsen, S. & Aarbø, L.L. (2013) Virkninger av ytterligere lempet revisjonsplikt - en undersøkelse av hvordan revisjonsbransjen i Norge påvirkes ved økt terskel for omsetning. Masteroppgave, Norges Handelshøyskole.

Lest: Sept-Des 2014

Tilgjengelig fra: [<http://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/193426>]

Opdahl, S. (2013) Lønner det seg å velge bort revisor? En vurdering av konsekvenser for små aksjeselskaper som velger bort revisor. Mastergradsoppgave, Universitet i Tromsø.

Lest: Sept-Des 2014

Tilgjengelig fra: [<http://munin.uit.no/handle/10037/5532>]

Vestrum, J. & Gjerding-Smith, H. (2012) Åtte måneder med frivillig revisjon i Norge; En totalundersøkelse av hva som kjennetegner selskapene som valgte bort revisor.

Masteroppgave, BI Nydalen, Oslo.

Nedlastet: September 2014

Tilgjengelig fra: http://www.bi.edu/OsloFiles/ccgr/Student_papers/MSc/CCGR_MSc_029.pdf

Internettlinker:

Linderg, T.-M. (2014) Høy integritet betyr ikke at du må være gretten. Finansavisens regnskapsbilag, 14 november, [Internett]. Lest 23.november 2014

Tilgjengelig fra: [<http://www.bdo.no/ombdo/media/artikler-fra-2014/hoey-integritet-betyr-ikke-at-du-maa-vaere-gretten/>]

Vedlegg 1

Spørsmål til bedrifter som har fravalgt revisjon:

1. Hvordan følte du overblikket i bedriften - regnskapet - var før dere fravalgte revisjon?
2. Hvilken rolle(r) hadde revisor i tilknytning til kontroll i selskapet?
3. Hva følte du at en revisor tilførte bedriften?
4. Hvilke erfaringer har dere gjort etter at dere fravalgte revisjon?
5. Hvordan mener du at regnskapet som bedriften deres produserer blir brukt?
6. Hvilken rolle(r) har eksterne parter hatt i valget hvor dere fravalgte revisjon?
7. Gjorde dere noen vurderinger i forhold til regnskapsførers rolle etter valget?
8. Hvilke tanker gjorde dere angående risikoen for vesentlige feil i regnskapet, når dere valgte bort revisjon?
9. Regjeringen innførte lovendringen med bakgrunn i forenkle og redusere kostnaden for små selskaper. Hvor mye ble myndighetenes meninger vektlagt da dere valgte bort revisjon?

Vedlegg 2

Spørsmål til bedrifter som har beholdt revisjon:

1. Hvordan føler du overblikket i bedriften – regnskapet - er?
2. Hvilken rolle(r) har revisor i tilknytning til kontroll i selskapet?
3. Hva føler du at en revisor tilfører bedriften?
4. Hvilken rolle(r) hadde eksterne parter i valget av å beholde revisjon?
5. Hvordan mener du at regnskapet som bedriften deres produserer blir brukt?
6. Hvilke vurderinger gjorde dere i forhold til regnskapsførerens rolle under/etter valget?
7. Hvilke tanker gjorde dere angående risikoen for vesentlige feil i regnskapet, når dere valgte å beholde revisjon?
8. Regjeringen innførte lovendringen med bakgrunn i forenkle og redusere kostnaden for små selskaper. I hvilken grad ble myndighetenes meninger vektlagt da dere valgte å beholde revisjon?