

MASTEROPPGAVE

Emnekode: BE304E

Navn: Sunniva Hermansen og Hilde Kari Aker

Digitalisering i små- og mellomstore revisjonsselskap

En kundestyrt og avventende prosess?

Dato: 20.05.2019

Totalt antall sider: 98

Abstract

The subject of this master thesis is digitalization in small and medium-sized auditing firms. Digitalization describes the process towards a more digital world and is expected to have a large impact on the auditing industry'. It is still uncertain how the industry develops in the future, and most of the research on the field consists of conceptual articles that only speculate on how digitalization will affect the audit profession. We want to help fill the research gap regarding how these firms respond to digitalization challenges, and in particular how they adapt their strategy, organizational structure and practice. This is done through the following thesis statement:

"Which (strategic) considerations do managers in small and medium-sized auditing firms regarding digitalization, and why?"

Building on past literature in the fields of strategy, institutional theory and social capital we have chosen to also illuminate the social dimension of auditing, when this is suspected to have an impact on strategic decisions. To answer this issue we have applied a qualitative approach using an intensive case study as a research design. Primary data is collected through semi-structured interviews.

The main findings from our research are that digitalization in small and medium-sized auditing firms is primarily related to how new technology can improve and streamline existing work processes. Another major find is that none of the companies have, a formalized strategy concerning digitalization. They do however have a conscious approach to digitalization and clear ideas on what they should and should not do. Our empirical analysis suggests that small and medium-sized auditing firms uses a reactive approach to digitalization. Their apparent "wait and see"-approach doesn't necessarily correspond to a passive approach, and is described under the name "Active Waiting" in literature. Based on the findings of our research, we conclude that and that their conscious choice to not have a defined strategy on the subject can also be considered a strategic decision. Furthermore, we conclude that the strategic decisions of the managers in small and medium-sized auditing firms are mainly affected by internal relations, and in particular the customer relation.

Forord

Denne avhandlingen er skrevet våren 2019 som avsluttende del av vår mastergrad i Master in Science and Business ved Nord Universitet. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng og er skrevet innenfor profileringen økonomistyring.

Vi vil rette en spesiell takk til våre dyktige veiledere, Anatoli Bourmistrov og Sissel With Stephansen, for et godt samarbeid gjennom hele skriveprosessen. Deres innspill og konstruktive tilbakemeldinger har vært til stor hjelp. Vi vil også takke våre informanter som har tatt seg tid til å gjennomføre intervju med oss, og for å ha tildelt oppgaven verdifull informasjon.

Til sist vil vi takke våre medstudenter for to flotte år på masterstudiet, og for all motivasjon og oppmuntring i forbindelse med oppgaveskrivingen.

Bodø, mai 2019

Sunniva Hermansen

Sunniva Hermansen

Hilde Kari Aker

Hilde Kari Aker

Sammendrag

Temaet for denne oppgaven er digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap. Digitalisering brukes om prosessen mot en mer digital verden, og innebærer at ny teknologi tas i bruk og endrer virksomheten med sikte på å gripe nye verdiskapende muligheter. Ifølge flere forskere er det derfor strategi, og ikke teknologi som driver digital transformasjon. Digitalisering spås å ha særlig stor effekt på revisjonsbransjen, da tjenesteleveringen bygger på en forretningsmodell som historisk sett har vært konstruert for stabilitet og effektivitet. Hvordan bransjen utvikler seg i fremtiden er fremdeles usikkert, og en stor andel av forskningslitteraturen på området består i konseptuelle artikler som bare spekulerer i hvordan digitalisering vil påvirke revisjonen. Forskningen på området er dessuten konsentrert rundt de største revisjonsselskapene, og det er etter vår kjennskap begrenset forskning om hvordan små og mellomstore revisjonsselskap forholder seg til digitalisering. Dette får også støtte i tidligere litteratur, som hevder at det på et generelt nivå er lite kunnskap om hvordan små og mellomstore revisjonsfirmaer responderer til utfordringer, og spesielt hvordan de tilpasser sin strategi, organisasjonsstruktur og praksis. Vi ønsker å bidra til å tette dette forskningsgapet gjennom følgende problemstilling:

“Hvilke (strategiske) vurderinger gjør ledere i små og mellomstore revisjonsselskap vedrørende digitalisering, og hvorfor?”

For å forstå ledernes strategiske vurderinger bygger vi videre på relevant litteratur innenfor strategifeltet, institusjonell teori og sosial kapital. I tillegg har vi valgt å trekke inn teori om psykologiske kontrakter og forskningslitteratur som belyser den sosiale dimensjonen av revisjon, da dette kan tenkes å påvirke strategiske valg. For å besvare problemstillingen har vi benyttet en kvalitativ tilnærming med casestudier som forskningsdesign. Utvalget har bestått av åtte informanter fra små og mellomstore revisjonsselskap lokalisert i ulike deler av landet som i all hovedsak betjener ikke-børsnoterte selskaper. Primærdata er samlet inn gjennom tolv semistrukturert intervju, hvor elleve av tolv intervju ble gjennomført over telefon. Kvaliteten på undersøkelsen er drøftet med utgangspunkt i begrepene troverdighet, overførbarhet, pålitelighet og bekreftbarhet.

Hovedfunnene fra analysen viser at digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap først og fremst handler om hvordan ny teknologi kan forbedre og effektivisere eksisterende arbeidsprosesser. En av årsakene skyldes en felles oppfatning om at små og mellomstore

revisjonsselskap ikke vil få betydelig konkurransefordel av å ta i bruk ny teknologi først. Et annet viktig hovedfunn er at det er ingen av selskapene som, per definisjon, har en formalisert strategi vedrørende digitalisering. Selskapene har likevel et bevisst forhold til digitalisering, og klare tanker om hva de skal og ikke skal gjøre. Våre empiriske analyser antyder derfor at små og mellomstore revisjonsselskap bruker en reaktiv tilnærming til digitalisering. Deres tilsynelatende “vent å se”-tilnærming tilsvarer nødvendigvis ikke en passiv holdning til digitalisering, og blir i litteraturen omtalt som en strategi under navnet “Active Wating”. Det empiriske datagrunnlaget viser videre at revisjonsverdien i små og mellomstore revisjonsselskap ikke er et resultat av selve revisjonen, men skapes gjennom tilleggstenester som rådgivning og kvaliteten på den mellommenneskelige kontakten. Slik det fremkommer av våre analytiske funn vil kundekontakt og det å yte service fortsatt være grunnleggende, noe som videre kan forklare hvorfor små og mellomstore revisjonsselskap ikke anser at digitaliseringen vil ha en vesentlig innvirkning på kundeforholdet.

Basert på funnene fra våre undersøkelser konkluderer vi med at små og mellomstore revisjonsselskap har et strategisk forhold til digitalisering, og at deres valg om å ikke ha en nedfelt strategi også kan betraktes som et strategisk valg. Videre konkluderer vi med at ledelsens strategiske vurderinger i små og mellomstore revisjonsselskap i all hovedsak påvirkes av interne forhold, og da særlig revisors relasjon til kunden. Det betyr ikke at små og mellomstore revisjonsselskap er upåvirket av deres eksterne omgivelser. Våre funn indikerer snarere at det eksterne presset har vært for svakt til å ha medført vesentlig effekt på små og mellomstore revisjonsselskap.

Gjennom studien har vi identifisert flere funn og sammenhenger som kan danne grunnlag for videre forskning. Basert på våre empiriske funn påpeker vi blant annet for at en helhetlig forståelse av digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap ikke kan oppnås ved å studere selskapene adskilt fra deres kunder. Vi mener derfor at det vil være formålstjenlig med studier som inkluderer kundeperspektivet, og som ser nærmere på hva som driver kundenes digitaliseringsarbeid, og kanskje enda viktigere hva som hindrer dem i å bli mer digital. Vi foreslår også at fremtidige forskningsopplegg ser på eventuelle virkninger av SAF-T, både i forhold til digitalisering og hvorvidt innføringen har påvirket konkurransesituasjonen til små og mellomstore revisjonsselskap. I tillegg kan studiens avgrensning danne grunnlag for videre forskning.

Innholdsfortegnelse

Abstract	i
Forord	ii
Sammendrag	iii
Innholdsfortegnelse	v
1.0 Innledning	1
1.1 Formål og problemstilling	2
1.2 Forskningsspørsmål	3
1.3 Begrepsavklaring og avgrensning	3
1.4 Oppgavens oppbygging	4
2.0 Teoretisk referanseramme	5
2.1 Revisjon og revisjonsbransjen	5
2.2 Digitalisering	7
2.2.1 Digitalisering i revisjonsbransjen	9
2.3 Strategi	11
2.3.1 Digital strategi	12
2.4 Institusjonell teori	13
2.4.1 Strategiske respons mot institusjonelle press	16
2.5 Sosial kapital	18
2.6 Revisor-klient-forholdet	21
2.7 Oppsummering	25
3.0 Metode	26
3.1 Forskningsdesign	26
3.1.1 Casestudie	27
3.2 Forskningsmetode	27
3.3 Datainnsamling	28
3.4 Intervjuguide	28
3.4.1 Utvalgsmetode	29
3.4.2 Gjennomførelse av intervjuene	30
3.4.3 Forskningsetiske prinsipper	30
3.5 Analyse av data	31
3.6 Undersøkelsens kvalitet	31
3.6.1 Pålitelighet (reliabilitet)	31
3.6.2 Troverdighet (validitet)	32
3.6.3 Overførbarhet	32
3.6.4 Bekreftbarhet	33
4.0 Empiri	34
4.1 Digitalisering	34
4.2 Strategisk tenkning	35
4.3 Muligheter	37
4.4 utfordringer	39
4.5 Digitale verktøy	41
4.6 Fremtidige investeringer	43

4.7 Digitaliseringspress	44
4.8 Kunderelasjoner	47
4.9 Kundekontakt	51
4.10 Oppsummering empiri.....	54
5.0 Empirisk analyse	56
5.1 - Å sitte på gjerdet er et bevisst og strategisk valg.....	57
5.2 - (Fraværende) digitaliseringspress	61
5.3 - Kunderelasjoner er styrende	68
6.0 Konklusjon.....	73
6.1 Forslag til videre forskning.....	75
7.0 Referanseliste.....	77
Vedlegg	I

1.0 Innledning

Digitalisering brukes om prosessen mot en mer digital verden, og er muligens den trenden med sterkeste endringskraft i samfunnet (Arsenie-Samoil, 2010; Holley, 2004). Kaarbø et al. (2018) understreker at digitaliseringen ikke bare er en “hype”, men har potensialet til å fundamentalt endre hvordan mennesker og organisasjoner handler og tar beslutninger på. Digitalisering spås å ha særlig effekt på revisjonsbransjen (Breman & Felländer, 2014; Byrnes et al., 2015; Caster & Verardo, 2007; Forbes Insights, 2015; Lombardi et al., 2015; Spraakman et al., 2015). Dette fordi revisjonsbransjen historisk sett har vært konstruert for stabilitet og effektivitet, hvilket gjør forretningsmodellen perfekt posisjonert for digital disrupsjon. Med digital disrupsjon menes hvordan digital teknologi fører til at arbeidsmønstre endres fullstendig (Fjørtoft, 2018).

Digitalisering er imidlertid ikke et nytt fenomen. Det nye ved digitaliseringen er utviklingstempoet, det høye nivået av tilkobling og enkeltes villighet til å ta i bruk digitale verktøy (Zimmermann, 2016). I den digitale verden endres også reglene for interaksjon med kundene. For å beholde og tiltrekke seg nye kunder er det derfor kritisk at selskaper gjenkjenner og tilpasser seg den nye dynamikken. I praksis betyr det at man i større grad må drive kundeengasjement og -lojalitet, og tilpasse sin virksomhet til den skiftende kunden (Deloitte, 2013). Ifølge Kane et al. (2015) er det derfor strategi, og ikke teknologi som driver digital transformasjon. Styrken til digitale teknologier kommer ifølge forfatterne ikke fra teknologien i seg selv, men fra måten de implementeres og endrer forretningsvirksomheten og arbeidsmetoder på (Kane et al., 2015). Gustafsson (2015) understreker også viktigheten av strategier, og påpeker at selskaper må lære å styre det som digitale innovasjoner endrer. Ledelsen har derfor en sentral rolle i digitaliseringsarbeidet, og må blant annet sette retningen for digitaliseringen. Dette innebærer blant annet å spesifisere hva digitaliseringen skal føre til og hvordan man skal oppnå det (Westerman et al., 2011).

Hvordan bransjen utvikler seg i fremtiden er fremdeles usikkert, og som Kaarbø et al. (2018) påpeker, består nærmest halvparten av forskningslitteraturen på området av konseptuelle artikler som bare spekulerer i hvordan digitalisering vil påvirke organisasjoner. Tidligere forskningslitteratur om digitalisering i revisjonsbransjen er dessuten svært konsentrert rundt de største revisjonsselskapene, og flere mener at små og mellomstore revisjonsfirmaer har en tendens til å bli oversett i akademisk litteratur (Cragg & Zinatelli, 1995; Janvrin et al., 2008). Dette understøttes også av Blackburn & Jarvis (2010) som hevder det er mangel på studier som

fokuserer utelukkende på små og mellomstore revisjonsselskap. Små og mellomstore revisjonsselskap er en viktig del av profesjonen, da de utgjør det store flertallet av revisjonspraksis verden over (International Federation of Accountants, u.å.). Det er likevel begrenset kunnskap om hvordan de responderer til utfordringer, og spesielt hvordan de tilpasser sin strategi, organisasjonsstruktur og praksis (Blackburn & Jarvis, 2010). En global undersøkelse av IFAC (2018) viser for eksempel at 38% av små og mellomstore revisjonsselskap ser på den teknologiske utviklingen som en vesentlig utfordring. Rapporten viser videre at hele 78% av utvalget tror deres rolle i en liten bedrift vil endre seg betraktelig de neste fem årene som følge av ny teknologi som utfordrer tradisjonelle regnskaps- og finansroller. Denne studien forsøker derfor å tette det forskningsgapet som foreligger gjennom å rette forskningen mot henholdsvis små og mellomstore revisjonsselskap. Mer konkret ønsker vi å undersøke hvilke strategiske vurderinger ledelsen i disse selskapene foretar i forbindelse med digitaliseringen, og hvorfor.

1.1 Formål og problemstilling

Formålet med oppgaven er å studere fenomenet digitalisering med revisjonsbransjen som kontekstuell bakgrunn. Motivasjonen vår for å skrive om digitalisering i revisjonsbransjen er begrunnet i vår interesse for temaet og bransjen, og det faktum at det er svært dagsaktuelt. Det etterspørres dessuten flere empiriske studier som kan øke forståelsen av digitalisering i revisjonsbransjen. På bakgrunn av dette har vi utformet følgende problemstilling:

“Hvilke (strategiske) vurderinger gjør ledere i små og mellomstore revisjonsselskap vedrørende digitalisering, og hvorfor?”

Som nevnt innledningsvis er det forsket lite på de mindre revisjonsselskapene. Det kan ha sin forklaring av at de største revisjonsselskapene har bedre forutsetninger for å engasjere seg i digitaliseringen, hvor man gjerne forventer at de øvrige revisjonsselskapene ikke har kommet like langt i sin teknologiske utvikling. Digitalisering er likevel noe de etterhvert må ta stilling til, da flere forskere mener at fremveksten av ny teknologi vil føre til en helomveltning i hvordan revisor arbeider og utfører revisjonen på. Videre har vi valgt å spisse problemstillingen vår inn mot ledelsens strategiske vurderinger. Fokuset på ledelse og strategi er valgt fordi flere forskere har fremhevet viktigheten av å ha utarbeidet en plan for hvordan man skal håndtere og utnytte de utfordringene og mulighetene digitaliseringen medbringer. Digitalisering forstås derfor å være en strategisk utfordring som tilfaller ledelsen. Problemstillingen søker også å

forklare hva som ligger bak disse strategiske vurderingene, noe som vil bidra til å skape en mer helhetlig forståelse av digitalisering blant små og mellomstore revisjonsselskap.

1.2 Forskningsspørsmål

Med bakgrunn i problemstillingen har vi utledet tre forskningsspørsmål:

F1: Følger revisjonsselskapene en eksplisitt strategi vedrørende digitalisering?

F2: I hvilken grad opplever små og mellomstore revisjonsselskap et digitaliseringspress, og hvordan responderer de til dette?

F3: Hvorfor er gode kunderelasjoner viktig, og hvordan har selskapets tilnærming til kundene endret seg som følge av digitaliseringen?

Gjennom det første forskningsspørsmålet ønsker vi å undersøke om revisjonsselskapene følger en eksplisitt strategi. At noe er eksplisitt vil si at det er klart og tydelig formulert (Store norske leksikon, u.å.). I tilfeller der revisjonsselskapene ikke har en nedfelt strategi, forventer vi likevel at selskapene har en viss formening om hvordan de planlegger å forholde seg til den teknologiske utviklingen i bransjen. Revisjonsselskapenes fokus på strategi kan tenkes å påvirkes av hvor stort digitaliseringspress de opplever. Gjennom det andre forskningsspørsmålet ønsker vi derfor å undersøke hvordan selskapet oppfatter og responderer til forventninger i sine eksterne omgivelser. Det tredje forskningsspørsmålet ser nærmere på hvilken innvirkning digitalisering har hatt på kundeinteraksjonen, hvor formålet er å forklare hvorfor gode kunderelasjoner er viktig i revisjonsbransjen.

1.3 Begrepsavklaring og avgrensning

I denne oppgaven fokuserer vi utelukkende på små og mellomstore revisjonsselskap i privat sektor. Innsamlet data reflekterer revisors perspektiv, og ikke kundenes.

Små og mellomstore revisjonsselskap

Det finnes ingen klar definisjon på hva som er et lite eller mellomstort revisjonsselskap. I litteraturen blir revisjonsselskapene som ikke er en del av de fem store og de like bak med hensyn til størrelse ofte omtalt som “small medium practices”. Noen viktige kjennetegn ved SMPer er at kundeporteføljen deres består hovedsakelig av små og mellomstore bedrifter (SME) og ikke-børsnoterte selskap. De har i tillegg få ansatte, og tilbyr typisk færre rådgivningstjenester (Blackburn & Jarvis, 2010; Association of Chartered Certified Accountants, 2010).

SAF-T

SAF-T står for Standard Audit File-Tax, og vil i 2020 bli innført i Norge (skatteetaten.no). Dette innebærer at kunder med over fem millioner i omsetning blir pålagt å rapportere inn til skatteetaten i et gitt standardformat.

1.4 Oppgavens oppbygging

Oppgaven er delt inn i seks hovedkapitler. I innledningskapitlet vil bakgrunn for oppgaven, valg av problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål presenteres. Begrepsavklaring og avgrensning, samt oppgavens oppbygging inngår også her.

Den teoretiske referanserammen er strukturert i seks deler, og presenteres i kapittel 2. Første del av kapitlet inneholder en introduksjon til revisjon og digitalisering. Deretter ser vi nærmere på strategi og institusjonell teori, før vi tilslutt presenterer teori og forskningslitteratur om sosial kapital og revisor-klient-forholdet.

I kapittel 3 vil vi redegjøre for vårt valg av metode og den metodiske fremgangsmåten vi har benyttet. Metodekapitlet inneholder innsamling av data, intervjuguide og valg av informanter. Avslutningsvis vurderer vi undersøkelsens kvalitet gjennom en evaluering av begrepene troverdighet, overførbarhet, pålitelighet og bekreftbarhet.

I kapittel 4 presenteres det empiriske datagrunnlaget, mens kapittel 5 består av analyse av funnene våre opp mot den teoretiske referanserammen. I den siste delen av oppgaven har vi forsøkt å besvare problemstillingen gjennom oppsummering av de viktigste funnene i analysedelen. Kapittel 6 inneholder også forslag til videre forskning.

2.0 Teoretisk referanseramme

Formålet med studien er å undersøke digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap. Vi finner det derfor naturlig å starte med en introduksjon av revisjon og bransjen, og hva som kjennetegner små og mellomstore revisjonsselskap. Deretter vil vi redegjøre for hva vi legger i begrepet digitalisering, og presentere tilhørende forskning innenfor revisjonsbransjen. For å forstå ledernes strategiske vurderinger bygger vi videre på relevant litteratur innenfor strategifeltet, institusjonell teori og sosial kapital. I tillegg har vi valgt å trekke inn teori om psykologiske kontrakter og forskningslitteratur som belyser den sosiale dimensjonen av revisjon, da dette kan tenkes å påvirke de strategiske valgene til små og mellomstore revisjonsselskap.

2.1 Revisjon og revisjonsbransjen

Ifølge Power (1997) handler revisjon om å vise fullstendigheten, nøyaktigheten og gyldigheten av transaksjoner som utgjør årsregnskapet. Samtidig hevder han at det kan være vanskelig å gi en konkret definisjon på hva revisjon er, og at eksisterende definisjoner ofte er et forsøk på å beskrive og forklare hva revisjon kan bli. Ifølge Gulden (2015) kan ekstern revisjon beskrives som en gransking av den informasjonen et foretak gir til omverden. Hovedformålet med revisors arbeid er å øke de tiltenkte brukernes tillit til et foretaks regnskap gjennom å innhente bevis som med rimelig grad av sikkerhet bekrefter at selskapets finansielle opplysninger ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (Gulden, 2015). Varci (2013) forklarer i likhet at revisors oppgave er å undersøke og fastslå gyldigheten av selskapsinformasjonen ved bruk av profesjonell skepsis, der sistnevnte innebærer at revisor handler med tanke på at informasjonen fra ledelsen kan være misvisende. Revisor spiller derfor en betydelig rolle når det gjelder å opprettholde troverdigheten til regnskapet (International Auditing and Assurance Standards Boards, 2016).

I Norge finnes det totalt 862 revisjonsselskap (Proff forvalt). Revisjonsbransjen har de siste årene gått fra å være dominert av “de fire store” til “de fem store”, bestående av Deloitte, KPMG, EY, PwC og BDO. De fem store revisjonsselskapene står for 90 prosent av rekrutteringen (Regnskap og Revisjon, 2018), og i en rapport gjennomført av Regnskap Norge (Høylye, 2018) høsten 2017 fremkommer det at de fem store revisjonsselskapene nærmer seg en markedsandel på 70 prosent. Det er med andre ord store sprik mellom de fem store og de øvrige revisjonsselskapene. For å få et perspektiv på hvilke størrelser det er snakk om, så har

KPMG med sine 943 ansatte den laveste omsetningen av de fem store. RSM NORGE har den sjette høyeste omsetningen av alle revisjonsselskapene, men til sammenligning består selskapet bare av 153 ansatte. De resterende revisjonsselskapene har 39 eller færre ansatte.

I tillegg til størrelsesforskjeller hevder tidligere forskningslitteratur at de største revisjonsselskapene leverer høyere revisjonskvalitet. Revisjonskvalitet blir ofte definert som «*The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both a) discover a breach in the client's accounting system and b) report the breach*» (DeAngelo, 1981:186).

Revisjonskvalitet er følgelig en funksjon av revisors kompetanse og uavhengighet. Forskjellen i kvalitet forklares ofte med utgangspunkt i antagelsen om at revisjonsfeil utgjør en større risiko for de fem store med hensyn til omdømme og juridiske kostnader. Det argumenteres derfor med at de avgir høyere revisjonskvalitet for å begrense forventede kostnader assosiert med revisjonsfeil. Sarapaivanich & Patterson (2014) mener imidlertid at definisjonen til DeAngelo (1981) blir et for smalt syn på revisjonskvaliteten fordi det antyder at revisjon kan brukes synonymt med revisjonsrapporten, og på den måten ignorerer det faktum at en revisjon er en prosess så vel som et utfall. Forfatterne mener at verdien av revisjonen ikke ligger i selve revisjonsrapporten, men utfoldes over tid etterhvert som den økonomiske situasjonen til klientfirmaet blir åpenbar.

Sirois et al. (2016) peker også på forskjeller i revisjonsselskapenes investeringsstrategier i revisjonsteknologi. Ifølge forfatterne investerer de store revisjonsselskapene mer i revisjonsteknologi enn de små selskapene som følge av at de fører en differensieringsstrategi. Større investeringer kan forbedre den relative revisjonsverdien gjennom høyere revisjonskvalitet og/eller gjennom effektivitetsgevinster, og kan således støtte antagelsen om at de største revisjonsselskapene leverer høyere revisjonskvalitet. Det finnes også argumenter som tilsier at det ikke foreligger vesentlige kvalitetsforskjeller. Et motargument vil være at alle revisjonsselskapene stilles overfor de samme regulatoriske og faglige standardene, hvilket betyr at det enkelte selskap er pålagt å overholde et visst kvalitetsnivå (Lawrence et al., 2011). Mindre revisjonsselskap antas dessuten å ha overlegen kunnskap om lokale markeder og et bedre forhold til sine kunder (Louis, 2005), hvilket kan tenkes å sette dem i bedre stand til å oppdage uregelmessigheter (Lawrence et al., 2011). Dette støttes også av Boone et al. (2000) som hevder at små revisjonsselskap typisk har et mer personlig forhold til sine kunder enn de store

revisjonsselskapene, fordi revisor ofte tar en mer fortrolig og konsulterende rolle hos sine kunder. En norsk undersøkelse gjennomført av EPSI (2018) konkluderte dessuten med at små og mellomstore revisjonsselskapene har de mest fornøyde kundene, og at selv med gode resultater ligger de store revisjonsselskapene signifikant lavere. Undersøkelsen viste også at hver tiende kunde er misfornøyd med revisor, og bedriftsandelen som klaget hadde økt fra fjorårets undersøkelse. Årsaken til misnøyen var ofte dårlig rådgivning, dårlig oppfølging, at ting går sakte, og høye honorarer (EPSI, 2018).

2.2 Digitalisering

Digitalisering har blitt et “trendord” som brukes i mange sammenhenger. Tidligere litteratur foreslår derfor en rekke ulike definisjoner på hva digitalisering er. Ifølge Kagermann (2015) dreier digitalisering seg om hvordan informasjons og kommunikasjonsteknologi knytter sammen den virkelige og virtuelle verden, og skaper et nettverk mellom mennesker og ting. Gartner group (2017) tilbyr derimot en mer forretningsrettet definisjon, og forklarer digitalisering som “...*the use of digital technologies to change a business and provide new revenue and value-producing opportunities; it is the process of moving to digital business*¹”. Videre beskriver Andersen og Sannes (2017) hvordan IT har gått fra å være et støtteverktøy til at det er blitt en del av virksomhetens DNA “... *det betyr at forretningsmodell og -praksis samt organisasjon og prosesser er designet for å utnytte dagens og morgendagens teknologi*²”. De utdyper dette med at i dag er digital teknologi så utbredt at vi kan kommunisere, lagre og foreta beregninger uavhengig av tid og sted. Vi har dessuten tilgang til en enorm kapasitet og kapabilitet til en stadig lavere kostnad. Når vi systematisk utnytter slike muligheter, kan vi skape den digitale organisasjonen (Andersen & Sannes, 2017).

Digitaliseringen som fenomen har derfor potensialet til å endre samfunnet og organisasjoner i sin helhet (Parviainen et al., 2017). Nwankpa & Roumanis (2016) forklarer at i en tid preget av store og kontinuerlige endringer er det viktig at selskaper holder følge med digitale innovasjoner og de mulighetene det fører med seg. Ifølge forfatterne er digital transformasjon drevet og formet av nye teknologier, og trekker blant annet frem at skiftet mot en mer digital verden innebærer økende bruk av big data, analyser, skyer, mobile enheter og sosiale plattformer. Digitalisering for organisasjoner handler derfor også om at nye typer informasjon blir tatt i bruk (Nwankpa & Roumanis, 2016).

¹ <https://www.gartner.com/it-glossary/digitalization/>

² <https://www.magma.no/hva-er-digitalisering>

Ifølge Barua et al. (2004) er alle selskap forskjellig, og vil følgelig ha ulike forutsetninger for å lykkes med digitalisering. Dette støttes også av BarNir et al. (2003) som hevder at effektene som følge av digitaliseringen kan være helt forskjellig mellom ulike selskap. Ifølge Hannan & Freeman (1984) opplever små selskap en lavere grad av organisatorisk treghet, og er mer sannsynlig å endre sine prosesser og strukturer. Større selskap betraktes derimot å ha mindre fleksibilitet, men antas likevel å være mer sannsynlig å engasjere seg i digitaliseringen enn de små. Dette kan blant annet ha sin forklaring i at større selskap allerede har etablerte prosedyrer for hvordan de skal håndtere endringer, eller at ledelsen er mer erfarne (Boonstra & Govers, 2009). En annen viktig forklaring er at de mindre selskapene ikke er like ressurssterke (Simens Norge, 2017). Flere forskere mener derfor at det er vanskeligere for små bedrifter å digitalisere seg enn det er for større selskap (BarNir et al., 2003; Webster, 1995).

Hirt & Willmott (2014) peker også på at mindre selskap sannsynligvis ikke opplever et like stort digitalt press fra kundene sine, og kan derfor ha vanskeligheter med å rettferdiggjøre kostnadene knyttet til digitaliseringen. Revisorer med små og mellomstore klientfirmaer møter også ofte utfordringer med ufullstendige, feilaktige eller urene data, slik at det noen ganger ikke er mulig å overføre dataene effektivt til ulike revisjonsverktøy. Dette gjør det utfordrende å bruke analyser som forbedrer kvaliteten på revisjonen og som bidrar til høyere kunde verdi, uten å øke kostnadene ved revisjonen (Waldon, 2018).

IAASB (2016) mener derimot at det kan være fordelaktig å revidere mindre selskaper. Små og mellomstore selskap er nemlig mer sannsynlig å kunne anvende standardiserte rapporteringsapplikasjoner. Ifølge IAASB (2016) kan bruk av standard rapporteringsformat gjøre det lettere å få tilgang til data, noe som potensielt vil gi informasjon av høyere kvalitet. Fra 2020 eller senere vil dessuten skatteetaten i Norge innføre Standard Audit File-Tax, (SAF-T). Innføringen av SAF-T vil medføre at selskap med omsetning på mer enn 5 millioner må rapportere inn til skatteetaten i et gitt standardformat. Kravet omfatter også selskap med lavere omsetningstall dersom bokførte opplysninger er elektronisk tilgjengelig (skatteetaten.no). Ifølge Evers et al. (2017) vil SAF-T rapporteringen også påvirke revisors arbeidsdag, da det gir større muligheter med tanke på dataanalyse og effektivisering av revisjon. Dette vil i sin tur også øke forventningene om bruk av analyse- og databehandlingsverktøy, og krever følgelig en omstilling i bransjen (Evers et al., 2017). Selv om effektene av SAFT-rapporteringen fremdeles er ukjent, hevder Evers et al. (2017) at det vil medføre økt konkurranse i bransjen.

2.2.1 Digitalisering i revisjonsbransjen

Nyere regnskaps- og revisjonslitteratur innen digitalisering har vært særlig opptatt av bruk av Big Data og dataanalyse. Big Data beskriver karakteristikker ved data, ofte referert gjennom de fire V'ene - *Volume, Variety, Velocity, Veracity* (International Business Machines, 2012). Volum viser til en uendelig større tilgang til data som kan brukes i overvåking, analyser og beslutningsunderlag (IBM, 2012). Dataene har også blitt mer variert som følge av at det er blitt mulig å fange opp data fra tidligere uoppdagede aspekter ved bedriftsmiljøet (Mayer-Schönberger et al., 2013). Til sist kjennetegnes Big Data ved at dataene endres eller oppdateres ofte, samt gjøres tilgjengelig i (nær) sanntid (American Institute of Certified Public Accountants, 2014).

Dataanalyse i revisjon innebærer bruk av ulike verktøy for å identifisere, analysere og visualisere mønstre, avvik og trekke ut annen nyttig informasjon i underliggende data (IAASB, 2016). Nye datakilder har gjort det mulig å identifisere mønstre i data som tidligere har vært skjult eller vanskelig å oppdage gjennom tradisjonelle utvalgsmetoder eller mindre datasett (Alles, 2015). Bruk av dataanalyse hevdes derfor å ha gjort det lettere for revisor å skaffe ny innsikt og en mer helhetlig forståelse av enheten og dens risikomiljø, og på den måten øke både revisjonseffektiviteten og -kvaliteten (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2016; AICPA, 2014). Flere mener derfor at Big Data og bruk av dataanalyse har potensialet til å endre måten revisor tar beslutninger (risikovurderinger) og samler revisjonsbevis på (Moffitt & Vasarhelyi, 2013; Kogan et al., 2011; Vasarhelyi & Halper, 1991).

Big Data er imidlertid ikke veldig utbredt i revisjonspraksis sammenlignet med andre bransjeområder, og flere mener det er for lite anvendt gitt dets enorme potensiale (Alles, 2015; Brown-Liburd et al., 2015; Cao et al., 2015; Griffin & Wright, 2015). Ifølge Waldon (2018) forventes det likevel at revisorer i større grad bruker den økte tilgangen til rådata og integrerer den i revisjonen. Når det er sagt er det nødvendigvis ikke slik at store datamengder gjør revisor i stand til å gi noe mer enn en rimelig grad av sikkerhet, eller at betydningen av "rimelig grad av sikkerhet" endres (IAASB, 2016). Revisjonskvalitet er med andre ord ikke et direkte resultat av verktøyene eller i transformasjonen av dataene, selv om de er en nødvendighet, men ligger snarere i revisjonsbevisene hentet fra samtale og henvendelsene som analysen genererer (ICAWA, 2016).

Det finnes mange forskningsartikler som undersøker hvordan digitalisering endrer revisors arbeidsmetoder, men det er etter vår kjennskap begrenset forskningslitteratur som ser digitalisering opp mot selskapenes strategiske vurderinger og kundeforhold. I løpet av litteraturgjennomgangen har vi imidlertid funnet noen svenske master- og bacheloroppgaver som har koblet digitalisering opp mot revisors kundeforhold, som det er mulig å trekke slutninger fra. Blant dem er Gesien Hedborg & Radisevic (2018) sin studie av EY, PWC og KMPG, samt tre mindre revisjonsselskap. Funnene fra studien viser at de største revisjonsselskapene i større grad utnytter mulighetene som digitaliseringen gir, men at det ikke er signifikante forskjeller på selskapene i forhold til kundeinteraksjonen. Her har alle en proaktiv tilnærming når det gjelder kontakt med kundene. Geisen Hedborg & Radisevic (2018) konkluderer med at en mer digitalisert arbeidsmetodikk har medført endringer i revisors kundeforhold, og peker blant annet på at digitale hjelpemidler har ført til at kundene har blitt mer delaktig i revisjonsprosessen. Lind & Johnsson Franzén (2017) kom frem til samme konklusjon i sin studie, og forklarer at dette skyldes et sterkere fokus på risikovurdering og planleggingsfasen, som i sin tur krever økt involvering av kunden.

En annen konsekvens av digitalisering er økt digital kommunikasjon. Karlsen & Wallberg (2017) påpeker i sin masteravhandling at en av konsekvensene av digitaliseringen er at kundekontakten ofte begrenses til digitale kommunikasjonskanaler, som eksempelvis e-post. Dette hevdes å gjøre det vanskeligere for revisor å bygge sterke og langvarige relasjoner med revisjonsklienter. Samme studie identifiserte også en mulig utfordring ved bruk av digitale arbeidsmetoder i møte med klienten, da det er en fare for at klienter kan anse dette som upersonlig. Karlsen & Wallberg (2017) trekker i likhet med flere andre forskere frem verdien av personlig kontakt og hevder at de fysiske møtene mellom revisor og kunden har blitt viktigere (Karlsen & Wallberg, 2017; Holmgren & Meskic, 2018; Lind & Johnsson Franzén, 2017). Holmgren & Meskic (2018) siterer blant annet en respondent som mener at digitaliseringen har medført at mennesker stadig blir mer anonyme, hvilket gjør det personlige møtet enda mer verdifullt. Vedkommende forklarte at nyansene i språket og kroppsspråk strippes bort i den digitale verden, og muligheten for misforståelser øker.

I hvilken grad digitaliseringen har endret kommunikasjon mellom revisor og kunde kan ifølge Lind & Johnsson Franzén (2017) betraktes som et generasjonsspørsmål. Basert på deres empiriske datagrunnlag hevdes det at eldre revisjonskunder i mange tilfeller velger tradisjonelle kommunikasjonsformer, til forskjell fra den yngre generasjonen som bruker flere tekniske

hjelpemidler. Tilsvarende funn kan finnes i studien til Holmgren & Meskic (2018) som beskriver yngre revisjonskunder som mer åpen for bruk av digitale kommunikasjonskanaler.

2.3 Strategi

Det finnes ingen entydig definisjon på strategi. Roos et al. (2010:12) forstår begrepet som «... en rekke planlagte tiltak som er fastsatt på forhånd, og som blir vedtatt for å oppnå et bestemt mål». Strategi handler derfor om hvordan man skal nå bestemte mål, og skape verdier for sine interessenter på en mest mulig lønnsom og effektiv måte (Roos et al., 2010). Dette støttes også av Rothaermel (2015), som forklarer at strategi handler om å skape overlegen verdi, samtidig som kostnadene forbundet med å skape slik verdi holdes under kontroll. En slik kombinasjon avhenger av at man klarer å posisjonere seg riktig i forhold til sine konkurrenter. Ifølge Rothaermel (2015) vil bestemmelser om strategisk posisjonering innebære en rekke avveininger, da et forsøk på å være “alt for alle” trolig vil føre til dårligere ytelse. Strategi handler derfor like mye om å bestemme seg for hva man ikke skal gjøre (Porter, 1996; Rumelt, 2011), og bør utformes med hensyn til både interne og eksterne forhold. En viktig del av strategiarbeidet er dermed å analysere bedriftens makroomgivelser for muligheter og trusler, og virksomhetens interne styrker og svakheter (Løwendahl & Wenstøp, 2010). Som påpekt av Mintzberg (2009) er det imidlertid sjeldent at alle planer utføres nøyaktig slik de er tiltenkt, og nye fremvoksende strategier kan oppstå. Selskapets realiserte strategier vil dermed være en funksjon av de tilsiktede strategiene og fremvoksende strategiene (Mintzberg, 2009).

Mintzberg (1987) stiller seg imidlertid kritisk til antagelsen om at “enhver strategi alltid er bedre enn ingen strategi”. I sin betraktning bygger han på metaforer hentet fra eksemplet med Titanic, og beskriver blant annet det å sette seg en forutbestemt kurs i ukjente farvann som den perfekte måten å seile rett inn i et isfjell. Poenget hans er at noen ganger kan det være mer hensiktsmessig å fortsette uten det som tilsvarer en tvangstrøye av en klar planlagt strategi. Det faktum at strategi er et konsept forankret i stabilitet (Teece, 1984) gjør at det noen ganger vil være mer fornuftig å velge en mer gradvis tilnærming som ser nøye, men ikke for langt frem i tid, slik at man raskere kan omstille seg (Mintzberg, 1987). Roos et al. (2010) påpeker også organisasjoners tendenser til å låse seg fast i langsiktige planer og strategier. Mangelen av en klar strategi kan derfor noen ganger være en nødvendighet, som følge av at miljøet har blitt så dynamisk at det ville vært dårskap å forutsette konsistens for en tid. Fravær av strategi kan også simpelthen representere et stadium i overgangen fra en utdatert strategi til en ny, mer levedyktig strategi (Mintzberg, 1987).

Ifølge Bell et al. (2004) betyr ikke fraværet av en eksplisitt og formell strategi nødvendigvis at man mangler en strategisk visjon. Sull (2005) mener at for å overleve og blomstre i volatile markeder kan ledere forfølge en strategi som innebærer “active waiting”. Denne tilnærmingen består av å forutse, forberede seg på, og å gripe muligheter og håndtere trusler etter hvert som de oppstår. Valget om å “vente aktivt” er basert på det faktum at ledere ikke kan forutse eller kontrollere hvordan fremtiden vil utfolde seg. Å fokusere på en fjern fremtid kan tenkes å distrahere ledelsen og ansatte fra å se fremvoksende muligheter og trusler, og føre til at det satses for stort og for tidlig i visjoner. En klar visjon kan også lure ledere og ansatte til å tro at de lever i en forutsigbar verden. I stedet for å marsjere mot en veldefinert fremtid formuleres det i stedet det Sull (2005) betegner som en “fuzzy” visjon, som beskriver selskapets domene og ambisjoner i vid forstand. Sull (2005) hevder at en fuzzy visjon virker fordi den tilbyr retning og et sett med ambisjoner uten å for tidlig låse selskapet inn i bestemte tiltak. Uklare visjoner hevdes også å motivere arbeidsgivere til å eksplisitt vurdere flere alternativer og muligheter, fordi fleksibiliteten innebygd i slike visjoner oppmuntrer til diskusjon og nærmere refleksjon. Denne fleksibiliteten er spesielt viktig i raskt skiftende miljøer (Von Berger & Bressler, 2015). Ifølge Von Berger & Bressler (2015) er ikke valget om å vente nødvendigvis det samme som å være passiv. Aktiv venting handler mer om å vente på det rette øyeblikket for å gripe inn med det formål å oppnå en mer effektiv forretningsstrategi (Von Berger & Bressler, 2015).

2.3.1 Digital strategi

Det faktum at informasjonsteknologi får en stadig større strategisk betydning gjør at flere forskere har understreket viktigheten av digitale strategier (Kane et al., 2015; Gustafsson, 2015; Earley, 2014; Westerman, 2017). Digital forretningsstrategi er forskjellig fra tradisjonell IT-strategi i den forstand at den strekker seg over flere funksjoner og ulike IT-relaterte prosesser (Bharadwaj et al., 2013). Digital forretningsstrategi skiller seg også fra IT-strategier ved at den avhenger av rike informasjonsutvekslinger gjennom digitale plattformer, både i og utenfor organisasjonen (Rai et al., 2012). Digital forretningsstrategi er derfor bredere, mer fremtredende, mer innebygd og mer omfattende enn andre funksjonelle strategier (Bharadwaj et al., 2013).

Ifølge Westerman (2017) handler digital strategi om hvordan et selskap skal dra nytte av de mulighetene ny teknologi gir. I likhet med Kane et al. (2015) påpeker Westerman (2017) at det er selve transformasjonen som bør vektlegges, og at for stort fokus på teknologien vil være

uheldig. I stedet for å fokusere på anskaffelse og implementering av riktig teknologi, bør fokuset heller ligge på å endre selskapet med sikte på maksimal utnyttelse av informasjonen som teknologien skaper (Kane et al., 2015). Andervin & Jansson (2016) understreker også at vellykket digital transformasjon forutsetter at selskaper er organisert på en måte som gjør de i stand til å utnytte ny teknologi. Etablerte eller modne selskaper utforsker typisk nye digitale løsninger samtidig som de fortsetter sine ordinære aktiviteter. Det innebærer at nye digitaliserte operasjoner må organiseres og håndteres i forhold til eksisterende forretningsvirksomhet (Andersson & Rosenqvist, 2018). Digital strategi handler derfor også om å forstå sammenhengen mellom teknologisk endring og endrede forretningsbetingelser (Andersen & Sannes, 2017).

Digitaliseringen tar dessuten mange former, hvilket betyr at man i lys av både interne og eksterne forhold må bestemme hva som skal digitaliseres. Dette kan for eksempel være interne prosesser og teknologier, eller eksterne aktiviteter (Andersson & Rosenqvist, 2018). Digitalisering forstås derfor å være en kompleks aktivitet, og ifølge Andersson & Rosenqvist (2018) vil ikke digital transformasjon være mulig uten støtte fra toppledelsen. Utforming av digitaliseringsstrategien er derfor et ansvar som tilfaller ledelsen (Andersson & Rosenqvist, 2018). Early (2014) underbygger dette ved å argumentere at digital suksess avhenger av at selskapets ledere forstår selskapets problemer og utfordringer, samt hvordan ny teknologi og arbeidsmetoder kan løse og forbedre nåværende arbeidsmetoder (Earley, 2014).

2.4 Institusjonell teori

Institusjonell teori har fokus på forholdet mellom organisasjonen og dens omgivelser, og vektlegger de kulturelle aspektene for å forstå hvordan organisasjoner utvikles. Institusjoner og organisatoriske felt utgjør kjernen i teorien. Institusjoner er regler, reguleringer, ideer, forståelser og kulturelle rammeverk som har en viss grad av sosialt permanent i en gruppe. Dette former til slutt hvordan, og forklarer hvorfor organisasjoner oppfører seg på den ene eller andre måten, og deres tilpasning til eksterne og interne omgivelser. Et grunnleggende prinsipp i institusjonell teori er at et utvalg mekanismer utøver press på organisasjoner i et organisasjonsfelt (Bebbington et al., 2014). I samfunnet kan man blant annet finne kulturelt skapte forestillinger om hva god organisering er (Meyer & Rowan, 1991). Dette gjelder også revisjonsbransjen, da endringer historisk sett har skyldtes endringer i det ytre miljøet. Eksempler er nye krav fra interessenter eller endringer i den økonomiske situasjonen (Nogler, 2014; Heier et al., 2005). Organisasjoner vil typisk forsøke å innrette seg etter dette presset,

hvilket fører til “ismorfing” eller homogenisering av organisasjons struktur og praksis. Innenfor ulike organisasjonsfelt vil man derfor finne store strukturelle likheter (DiMaggio & Powell, 1983). DiMaggio & Powell (1983) skiller mellom tre former for isomorfisme: *tvungen-, mimetisk- og normativ isomorfisme*.

Tvungen isomorfisme

Tvungen isomorfisme vil si at noe er påtvunget utenfra i form av formelt eller uformelt press (DiMaggio & Powell, 1991). Presset stammer typisk fra ressurser som organisasjonen avhenger av, hvilket gjør at man føler seg tvungen til gi etter. Ifølge Bebbington et al. (2014) må organisasjoner fremstå som legitim for å overleve. Legitimitet kan defineres som “... *a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed systems of norms, values, beliefs, and definitions*” (Suchman, 1995:574). Legitimitet er følgelig noe som tildeles av samfunnet gjennom deres godkjenning og aksept av virksomhetens handlinger (Andersson & Bergquist, 2003). Dette betyr også at legitimitet er noe som kan trekkes tilbake (Deegan & Rankin, 1996). Oliver (1991) forklarer at ikke alle institusjoner avhenger av legitimitet i like stor grad, og at legitimitet er et særlig viktig spørsmål i organisasjoner som befinner seg i sammenkoblet felt som er sterkt avhengig av støtte og ressurser fra andre aktører. Legitimitet er derfor av særlig stor betydning i det institusjonelle revisjonsområdet, da revisjonsselskap må fremstå som legitim for å opprettholde deres politiske mandat og lisens til å praktisere, samt deres troverdighet og tillit blant klienter, investorer og samfunnet for øvrig (Whittle et al., 2014). I en tid der revisjonspraksis i stadig større grad innebærer bruk av digitale hjelpemidler kan revisjonsselskap som ikke bruker tilsvarende verktøy risikere å handle i uoverensstemmelse med den generelle oppfatningen i samfunnet. Dette kan svekke legitimiteten, og tilliten til selskapets økonomiske rapporter og ledelse (Gumpert & Allert, 2017).

Flere forskere har identifisert at digitale klienter utgjør en viktig driver av digitaliseringen. Det faktum at stadig flere klienter tar i bruk ny teknologi, innebærer også at de påtar seg stadig større risiko (ICAEW, 2016). Flere har derfor gitt uttrykk for at revisors arbeidsmetode må tilpasses IT-systemet som kunden bruker med sikte på å unngå at potensielle risikoer i systemet ikke overses, og påvirke påliteligheten til revisors arbeid (Bierstaker et al., 2001; Vasarhelyi, 1984; Alles, 2015). ICAEW (2016) understreker dette ved å påpeke at i tillegg til de teknologiske fordelene kommer en rekke risikoer, hvorav mange fremdeles ikke er fullstendig forstått. En konsekvens er at interessenter vil kreve nye måter å håndtere de nye risikoene på

(ICAEW, 2016). Det forventes altså at revisor holder seg oppdatert om den teknologiske utviklingen og er på det samme tekniske nivået som deres kunder for å ikke svekke revisjonskvaliteten (Alles, 2015; Ghasemi et al., 2011). Ifølge Alles (2015) vil derfor revisjonsselskapene forsøke å tilpasse seg kundenes praksis, og er ofte motvillig til å bruke teknologi som ligger langt foran de som er vedtatt av deres klientfirmaer.

Ifølge Piccinini et al. (2015) har digital teknologi endret kundeatferd, og interaksjon mellom forbrukere og produsenter. Studien viser at kunder i større grad bruker digitale verktøy for å sammenligne produkter og priser, og gjør forretninger på egne premisser. Denne endringen i interaksjon mellom forbruker og produsent skaper større behov for raskere informasjon om produkter og/eller tjenester (Piccinini et al., 2015). Undersøkelsen av Capgemini og MIT Sloan (2011) viser i likhet at stadig flere selskaper opplever press til å øke hastigheten eller til å igangsette sine digitaliseringsprosesser. Dette presset kom fra kunder, ansatte eller konkurrenter. IAASB (2016) hevder at klienter som bruker avansert teknologi til å drive sine virksomheter og registrere sine finansielle transaksjoner, kan ha forventninger om at revisor også utnytter teknologi effektivt.

Mimetisk isomorfisme

Powell og DiMaggio (1991) forklarer at mimetisk isomorfisme oppstår som følge av usikkerhet. Organisasjoner imiterer og etterligner ofte sine konkurrenter som har suksess. Resultatet av en slik imitasjon kan være vanskelig å måle effekten av fordi den ikke kan måles direkte. Ledere kan for eksempel ha begrenset informasjon og innsyn om hva som er optimalt nivå av engasjement i digitalisering grunnet den underliggende kompleksiteten i digitale forretningsprosesser og iboende usikkerhet tilknyttet IT-strategier. I situasjoner preget av kompleksitet og usikkerhet bruker ledere gjerne sine konkurrenter som referanseramme i forbindelse med fastsettelse av deres digitale strategi (Feigenbaum & Thomas, 1994; Mol & Birkinshaw, 2009).

Normativ isomorfisme

Normativ, kognitiv, isomorfisme har sin bakgrunn i faglige og profesjonsrelaterte normer og regler, og handler om hva andre forventer og mener er rett. Normativ isomorfisme kan følgelig forstås som et yrkespress, og forklarer hvorfor organisasjoner innenfor samme bransje håndterer oppgaver på tilsvarende måte (DiMaggio & Powell, 1983).

2.4.1 Strategiske respons mot institusjonelle press

Oliver (1991) hevder at institusjonell teori ikke har gitt tilstrekkelig oppmerksomhet til den strategiske atferden organisasjoner bruker i direkte respons på de institusjonelle prosessene som påvirker dem. Hun har derfor utviklet et konseptuelt rammeverk som forsøker å forutsi de ulike strategiske svarene organisasjoner bruker i møte med institusjonelle press. Disse er henholdsvis aksept ("acquiesce"), kompromiss ("compromise"), unngå ("avoid"), trosse ("defy") og manipulere ("manipulate"). Ettersom at revisjonsselskap er avhengig av å fremstå som legitim for å opprettholde deres lisens til å praktisere, fremstår ikke strategiske svar som unngåelse, trosse og manipulere relevant og vil ikke bli diskutert nærmere. Ifølge Oliver (1991) er dessuten aksepterings- og kompromisstrategier de mest sannsynlige responsene til institusjonelle press når miljøusikkerheten er høy. I sin artikkel defineres miljøusikkerhet som *"the degree to which future states of the world cannot be anticipated and accurately predicted."* (Pfeffer & Salancik, 1978:67). Oliver (1991) forklarer at når den miljømessige konteksten er svært usikker og uforutsigbar vil en organisasjon utøve større innsats for å gjenopprette kontroll, eller illusjonen av kontroll, over fremtidige organisatoriske utfall.

Aksept

Oliver (1991) forklarer at selv om organisasjoner ofte aksepterer institusjonell press, kan måten de samtykker ta ulike former. Hun skiller mellom vane ("habit"), imitasjon ("imitate") og overensstemmelse ("comply"). Samtykke i form av vane refererer til en ubevisst eller blind overholdelse av forhåndsbestemte eller tatt-for-gitt regler eller verdier. I slike tilfeller har institusjonelle normer oppnådd statusen som et sosialt faktum, og gjør organisasjonen uvitende om påvirkningen til institusjonelle press, og utelukker dermed å reagere strategisk på dem. Under disse forholdene reproducerer organisasjoner handlinger og praksis som historisk har blitt gjentatt, vanlig, konvensjonell, eller blir tatt for gitt i det institusjonelle miljøet (Oliver, 1991).

Imitasjon, som er konsistent med begrepet mimetisk isomorfisme, refererer til enten bevisst eller ubevisst etterligning av institusjonelle modeller, som eksempelvis vellykkede organisasjoner og aksept av råd fra konsulentfirmaer eller fagforeninger (DiMaggio & Powell, 1983). Oliver (1991) referer blant annet til en studie gjennomført av Galaskiewicz & Wasserman (1989) som oppdaget at i situasjoner preget av usikkerhet, imiterer beslutningstakere andre aktører i deres miljø, og da spesielt aktører som de kjente og stolte på.

Overensstemmelse blir av Oliver (1991) definert som bevisst lydighet mot eller innarbeidelse av verdier, normer eller institusjonelle krav. Overholdelse anses å være et mer aktivt valg enn vane og imitasjon, i den grad en organisasjon bevisst og strategisk velger å overholde institusjonelle trykk med forventning om at det vil gi organisasjonen fordeler som sosial godkjenning/støtte, ressurser eller forutsigbarhet (DiMaggio, 1988; Meyer & Rowan, 1983; Pfeffer & Salancik, 1978). En organisasjon kan eksempelvis velge å overholde det eksterne presset fordi samfunnets godkjenning øker legitimiteten eller stabiliteten som er nødvendig for å gjennomføre organisatoriske aktiviteter i god tro (Meyer & Rowan, 1983). Organisasjoner kan også velge å overholde eksternt press for å redusere organisasjonenes sårbarhet og beskytte den mot negativ kritikk. Organisatorisk samtykke varierer dermed med hensyn til om organisasjonens tilpasning er en bevisst handling, deres bevissthet om institusjonelle prosesser, samt deres forventninger om at samsvar vil være i egen interesse for organisatoriske interesser (Oliver, 1991).

Kompromiss

Selv om samtykke kan være kritisk for organisasjoner, i den forstand at det gir økt legitimitet og sosial støtte, kan noen forventninger og krav fremstå som ukvalifisert. Organisasjoner konfronteres ofte med motstridende institusjonelle krav, eller opplever uoverensstemmelser mellom institusjonelle forventninger og interne organisatoriske mål relatert til effektivitet eller autonomi. Under slike omstendigheter kan organisasjoner forsøke å balansere (“balance”), bero (“pacify”) eller forhandle (“negotiate”) med eksterne aktører.

Fra et strategisk perspektiv kan forsøket på å balansere defineres som et taktisk svar på institusjonelle prosesser. Når organisasjoner velger en balanseringsstrategi refererer man til en tilpasning av flere sammensatte krav som svar på institusjonelt press og forventninger. Nærmere bestemt er balanse det organisatoriske forsøket på å oppnå paritet blant, eller mellom flere interessenter, og interne interesser. Når eksempelvis eksterne forventninger står i konflikt med interne mål antas det at organisasjonens interesser best ivaretas ved å oppnå et akseptabelt kompromiss på konkurrerende mål og forventninger (Oliver, 1991).

En beroligende taktikk innebærer, i likhet med balansestrategien, delvis samsvar med forventningene til en eller flere interessenter. En organisasjon som bruker en beroende strategi holder vanligvis et lavere nivå av motstand mot institusjonelt press, men bruker mesteparten av

sin energi til å berolige den institusjonelle kilden som motarbeider organisasjonen. Et eksempel er en organisasjon som opplever økt press om å avbryte produksjon av et potensielt skadelig produkt. Under denne taktikken vil organisasjonen fortsette å produsere produktet, men vil tildele betydelige økonomisk ressurser for å omforme produktet slik at det passer til institusjonelle forventninger (Oliver, 1991).

Forhandling er en mer aktiv form for kompromiss enn en beroligende taktikk, og innebærer organisasjonens innsats for å trekke noen konsesjoner fra interessenters krav eller forventninger. En forhandlingstaktikk forutsetter imidlertid at organisasjonens forhold til miljøet er åpent for forhandling og utveksling av konsesjoner. Faglige foreninger vil for eksempel forhandle med myndigheter om standarder for akseptable tjenester og responderingsplikt (“accountability”), mens bedriftsorganisasjoner vil forhandle med fagforeninger og forbrukerforbundet for å oppnå et akseptabelt kompromiss på passende organisatoriske prosesser eller produkter. Alle tre kompromisstrategiene anvendes med det formål å overholde og imøtekomme institusjonelle regler, normer eller verdier, men i motsetning til samtykke er institusjonell overholdelse bare delvis og organisasjoner er mer aktive i å fremme sine egne interesser. Dette kommer av at forventet legitimitet eller økonomisk gevinst er lav (Oliver, 1991).

2.5 Sosial kapital

Teorien om sosial kapital er bygget på tanken om at sosiale nettverk gir tilgang til spesielle ressurser som er verdifull for medlemmene i nettverket. Sosial kapital er følgelig noe som skapes og utvikles gjennom relasjonene man har til andre mennesker (Bourdieu, 1986), og er en ressurs alle i forholdet har like stort eierskap til (Burt, 1992). Det finnes mangfoldige definisjoner av hva gjelder sosial kapital. Eksisterende tolkninger har ifølge Nahapiet & Ghoshal (1988) likevel noen klare likhetstrekk, og hevder at en vanlig oppfatning av begrepet er å forstå det som sosiale strukturelementer som letter samhandling mellom enkeltpersoner og grupper (Coleman, 1998).

Ifølge Jones & Taylor (2012) har tidligere forskning vært særlig opptatt av sosial kapital på makronivå, og refererer blant annet til studier som undersøker hvordan sosial kapital er innebygd i kulturer, nasjoner, lokalsamfunn og organisasjoner. Sosial kapital har imidlertid også vist seg å være anvendelig i undersøkelser av individuelle relasjoner (Burt, 2000; Levinthal & Fichman, 1988), og antas å ha særlig sterk påvirkning på kundeforhold i profesjonsyrker.

Dette følger av at profesjonstjenester ofte er svært sosialt integrert, da klienter ofte er medprodusenter av tjenesteproduktet (Sharma 1997, Suseno & Pinnington, 2018). Szczepankiewicz (2011) hevder at verdien av sosial kapital i organisasjoner er forankret i gjensidige sosiale relasjoner og tillitsenheter, som gjør det mulig å oppnå mer sosiale og økonomiske fordeler. Ifølge flere forskere fremstår tillit som en av hovedfaktorene i relasjonell sosial kapital (Coleman, 1990), der tillit må betraktes både som en kilde til, og som en effekt, av sosial kapital (Adler & Kwon, 2002).

Gitt at hvert kundeforhold har en verdi, bør selskap derfor være i stand til å dra nytte av og bruke verdien til å skape større økonomisk velstand (Jones & Taylor, 2012). Flere forskere har konkludert med at sosial kapital har større innvirkning på økonomisk vekst enn humankapital, der sistnevnte er uttrykk for individuell kunnskapskapital. Samspillet mellom individer har med andre ord større betydning for økonomisk fremgang og prestasjonsevne enn den enkeltes kunnskap og ferdigheter (Putnam, 2001; Halpern, 2005). I motsetning til andre kapitalformer, er sosiale forbindelser som vennskap og forpliktelser vanskelig å overføre til andre mennesker (Nahapiet & Ghoshal, 1998). Coleman (1998) hevder derfor at sosial kapital muliggjør utganger som ikke er mulig å oppnå i fraværet av det. Cohen & Prusak (2001) argumenterer også for at sosiale forbindelser påvirker den økonomiske bunnlinjen, og forklarer at prestasjonsforskjeller skyldes selskapers evne til å skape og dra nytte av sosial kapital. Forfatterne argumenterer blant annet at sosial kapital genererer økonomisk avkastning gjennom fordeler som større kunnskapsdeling, og bedre forståelse av handlinger som følge av organisasjonsmessig stabilitet, samt høyere lojalitet blant ansatte (Cohen & Prusak, 2001).

Det er derfor ikke overraskende at sosial kapital også har blitt koblet opp mot strategiske beslutninger (Jansen et al., 2011; Westhead et al., 2009). Tidligere forskning innenfor strategifeltet har i likhet konkludert med at både interne og eksterne aktører påvirker strategiske avgjørelser (Louis et al., 1987; McKenzie et al., 2009). Det hevdes blant annet at sentrale beslutningstakere bruker deres sosiale koblinger, som utgjør deres sosiale kapital, til å vurdere og samle informasjon om beslutningssituasjonen. Ifølge Limberman-Yaconi et al., (2010) bruker mindre organisasjoner færre ressurser på strategisk personale sammenlignet med større selskap. Ledere i små og mellomstore bedrifter baserer derfor sine beslutninger i større grad på erfaring, kunnskap, og sine sosiale forbindelser (Westhead et al., 2009; Jansen et al., 2011). Deres vurderinger vil derfor i stor grad avhenge av hvem de er knyttet til, og hvem de

samhandler med under den strategiske beslutningsprosessen (Cross et al., 2009; Harrison & Pelletier, 1998).

Ved å være knyttet til andre aktører påvirkes individuelle beslutningstakere i små og mellomstore bedrifter av de mangfoldige kunnskapslagrene som kommer fra disse forbindelsene (Stam & Elfring, 2008). Sosiale koblinger kan eksempelvis brukes til å identifisere "kompetanseshull" om teknologi og ledelse, som i sin tur gjøre det mulig å skaffe seg den manglende kunnskapen (Wang & Noe, 2010). Tilsvarende funn finnes i studien til Petrou & Daskalopoulou (2013), som undersøker sammenhengen mellom sosial kapital og innovasjon i tjenestesektoren med entreprenører som studieobjekt. Forfatterne argumenterer blant annet at entreprenører danner spesifikke typer forbindelser der de aktivt og bevisst søker informasjon som understreker risikoen og tvetydigheten forbundet med handlinger som innovasjonsaktiviteter. Petrou & Daskalopolou (2013) vektlegger i likhet med andre forskere tillitsaspektet ved sosial kapital, og hevder at økt tillit bør fremme utveksling av verdifulle ideer mellom byttepartnere som der igjen vil føre til økt innovasjon.

Beslutningstakere som påvirkes av en bredere sosial kapital, definert som antall aktører som aktivt gir informasjon og påvirker beslutninger (Borgatti et al., 1998, Harrison and Klein, 2007), kan dra fordeler av større informasjonsflyter og en dypere forståelse av beslutningssituasjonen (Heavey et al., 2009; Nebus, 2006). Det følger av at mottatt informasjon utfyller eller validerer informasjonen beslutningstakeren allerede har (Winch & Maytorena, 2009). Lee & Dry (2006) hevder i likhet med Winch og Maytorena (2009) at sosiale forbindelser kan brukes til å validere og sammenligne informasjon, og dermed øke beslutningstakernes tillit til beslutninger. Jansen et al. (2011) konkluderte på den annen side med at flere sosiale koblinger gjør beslutningstakere mindre selvsikker i sine avgjørelser, og hevder det fører til lavere beslutningseffektivitet. Forfatterne understreker derfor viktigheten med å stille spørsmål om hensiktsmessigheten av innflytelsen fra deres forbindelser (Jansen et al., 2011).

Andre studier har også konkludert med at sosial kapital ikke produserer utelukkende positive effekter (Deth & Zmerli, 2010; Warren, 2008; Gabbay & Leenders, 2002). Som nevnt av Porter (1998) går "sociability" begge veier, og fremhever det faktum at sosial kapital også har en "mørk side" (Deth & Zmerli, 2010). Ifølge Coleman (1990) kan en form for sosial kapital som letter bestemte handlinger, være ubrukelig eller skadelig i andre sammenhenger. Et felles verdigrunnlag og sterke normer kan for eksempel virke svært positivt på grupperesultat, men

på den annen side kan det begrense hvor åpen gruppen er for informasjon og alternative måter å gjøre ting på (Coleman, 1990). Sosial kapital blir også en “sosial svakhet” hvis aktørenes atferd blir begrenset og lider av av negative forbindelser i den sosiale strukturen, for eksempel at sjansen for å bli forfremmet blir blokkert av andre, eller at viktig informasjon blir holdt tilbake (Gabbay & Leenders, 2002).

2.6 Revisor-klient-forholdet

Ifølge Granovetter (2005) påvirker sosiale forhold selskapets handlinger gjennom måten de styrer selskapets informasjonstilgang, og eksponerer dem for ulike typer informasjon. Den sosiale relasjonen vil dermed ha stor betydning innen revisjon, da det typisk foreligger informasjonsasymmetri i revisor-klient-forholdet. Revisjonskunden, herunder ledelsen og øvrige ansatte, vil som regel inneha større virksomhetsspesifikk kunnskap enn revisor. Forklaringer fra ledelsen og ansatte er dessuten ofte nyttige utgangspunkt når revisor skal samle bevis for å verifisere påstander i regnskapet (Kopp et al., 2003). Til forskjell fra tjenestelevering i tradisjonelle leverandør-kundeforhold kan revisjonsklienter dermed forstås å være medprodusenter av revisjonsproduktet (Fontaine & Pilote, 2012). Dette kan føre til at det dannes sterkere psykologiske bånd mellom revisor og klient (Suseno & Pinnington, 2018).

Rousseau (1995:9) definerer psykologisk kontrakter som “*individuelle antagelser, formet av organisasjonen, om betingelser for en bytteavtale mellom individene og deres organisasjon*”. Psykologiske kontrakter bygger videre på sosial bytteteori, som forsøker å forklare hvordan og hvorfor mennesker samhandler (Bleu, 1964). Sosial bytteteori er basert på antagelsen om at mennesker føler seg forpliktet til å gi noe tilbake når de selv mottar noe, og omvendt. Dette fører til en gjensidig forpliktelse eller avhengighet mellom de involverte (Bleu, 1964). Psykologiske kontrakter angir derfor hva partene involvert skal bidra med, og hva de ønsker å få ut av relasjonen. Wellin (2007) forklarer at psykologiske kontrakter ofte er uuttalte, og at innholdet i kontraktene formes av uttalelser og samtaler. Dette gjør at partene selv plukker opp hva som forventes av dem og hva de selv kan forvente (Wellin, 2007).

Litteratur om psykologiske kontrakter skiller typisk mellom transaksjonelle og relasjonelle kontrakter (Rousseau, 2004). De transaksjonelle kontraktene kjennetegnes ved at det foregår et økonomisk bytteforhold mellom partene (Rousseau, 1995). Disse kontraktene er ofte begrenset og kjennetegnes som økonomiske, og kan for eksempel handle om lønn for arbeid. De relasjonelle kontraktene kjennetegnes ved at de ofte er åpne, dynamiske og subjektive

(Rousseau & Parks 1993), og må derfor betraktes å være en spesifikk investering i et gitt forhold (Wilson & Mummalaneni, 1986). På samme måte kan relasjonen mellom revisor og klienten sies å bestå av både en profesjonell og personlig relasjon (Richard, 2006). Ifølge Richard (2006) bør den profesjonelle relasjonen suppleres med en personlig relasjon, da revisors arbeid er basert på tillit mellom revisor og klienten. Ifølge Liljander & Strandvik (1995) reflekterer det psykologiske båndet kundenes verdier og preferanser, og utvikles når kunden mener at en tjenesteleverandør er overlegen overfor andre. I et likegyldig forhold vil derfor ikke kunden føle noen reell forskjell mellom tjenesteleverandører (Liljander & Strandvik, 1995). Når det gjelder revisor-klientforhold, er det klienten som generelt vil ha maktbalansen, og det er derfor klientens syn på forholdet som er viktigst (Kuenzel & Krolikowska, 2008).

Andre forskere har også fremhevet viktigheten av det sosiale i profesjonelle tjenestevirksomheter, og beskriver blant annet suksess å være avhengig av hvor godt den enkelte klarer å bygge sosiale nettverk og holde på lojale kunder (Gronroos, 1979; Mouzas & Naude, 2007). Lojale kunder er ønskelige fordi det kan medføre en rekke økonomiske fordeler som økt salg, høyere inngangsbarrierer for konkurrenter, samt gjøre kundene mindre mottakelig for tilbud fra konkurrenter som tilbyr lavere revisjonshonorarer (Delgado-Ballester & Munuera-Alema'n, 2001). Tidligere forskning tyder også på at lojale kunder er mindre prissensitive (Reichheld & Sasser, 1990), og at et tillitsfullt forhold kan kompensere for høyere revisjonshonorarer (Fontaine et al., 2013). Lojale kunder vil også være mer sannsynlig å anbefale revisjonsselskapet videre. I litteraturen omtales disse personlige anbefalingene som “word-of-mouth”-henvisninger, og er ifølge Kirchmajer & Patterson (2004) av særlig stor betydning for små og mellomstore bedrifter når det gjelder å tiltrekke seg nye kunder.

Ifølge Broschak (2015) reduserer langvarige relasjoner informasjonsasymmetri og usikkerhet som følge av at tilliten mellom revisor og kunde styrkes. Langvarige forhold medfører dessuten betydelige besparelser med hensyn til tid og innsats når det gjelder å gjøre revisor kjent med kundens regnskapsrutiner (Leivinthel & Fichman, 1988). Flere forskere har konkludert med at sannsynligheten for at et forhold avsluttes er relatert til forholdets varighet. Leivinthel & Fichman (1988) bemerket økt risiko for oppløsning de første årene av forholdet, som de omtaler som “honeymoon”-perioden. Etterhvert som forholdet fortsetter reduseres sannsynligheten for at forholdet opphører. På den annen side kan langvarige relasjoner mellom revisor og klient også være mer utsatt for revisorbytte. Leivinthel & Fichman (1988) forklarer at kundenes ressurs- og kompetansebehov kan endres med tiden slik at passformen mellom revisor og klient

reduseres. Diskusjonen om utviklingen av relasjonsspesifikk kapital antyder imidlertid at implikasjonene av en “misfit” dempes over tid som følge av at den relasjonsspesifikke kapitalen blir større. Etterhvert som andelen relasjonsspesifikk kapital øker over tid, øker dermed også fordelene med å fortsette forholdet (Leivinthal & Fichman, 1988).

Forskning viser også at et langvarig forhold er ønskelig fra klientenes side. Herda & Lavelle (2013) fant eksempelvis ut i sin forskningsstudie at revisjonsklienter verdsetter kontinuitet i tjenestetilbudet. Med det menes at det ikke er ønskelig med store utskiftninger i revisjonsteamet fra år til år. Dette er spesielt viktig ettersom at studien påpeker at jo mer tid en revisor bruker med en klient, desto mer forpliktet blir revisor overfor kunden. Ifølge forfatterne har denne følelsen av forpliktelse betydning for i hvilken grad revisor tilbyr tjenester som ikke er direkte relatert til utarbeidelsen av revisjonsrapporten (Herda & Lavelle, 2013). Klienter både ønsker, og i mange tilfeller forventer, at revisor leverer tjenester utover kjernerevisjonen (Fontaine & Pilote, 2012; Fontaine et al., 2013), og forskning tyder på at mye av revisjonsverdien kommer nettopp fra tilleggstjenester som for eksempel rådgivning (Beattie et al., 2000; Eilifsen et al., 2001). Herda & Lavelle (2013) mener også at revisjonsselskapene bør fremme kontinuitet i revisjonsteamene med sikte på å styrke samarbeidsnivået mellom teamet og klienten.

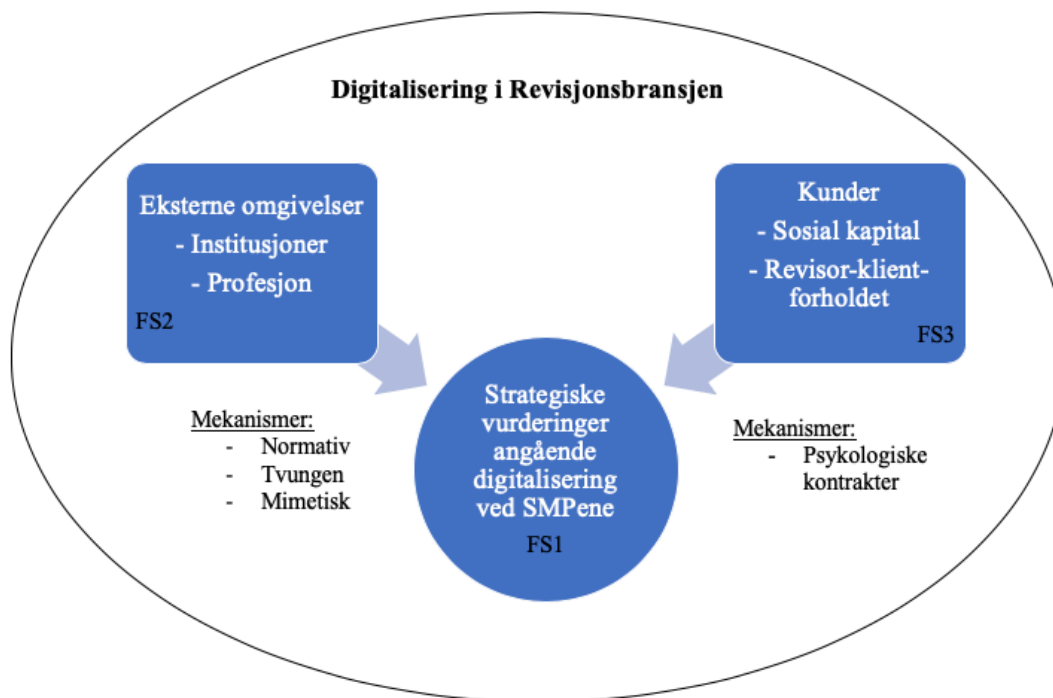
Ifølge flere forskere vil det normalt sett også foreligge kunnskapsasymmetri mellom revisor og revisjonskunde grunnet den tekniske kompleksiteten ved revisjonstjenesten. Med dette menes at klienter ofte mangler nødvendig faglig kompetanse til å vurdere den tekniske kvaliteten ved tjenesten, og dermed verdi og tilfredshet selv etter kjøp og forbruk (Darby & Karni, 1973; Patterson, 2000; Sweeney et al., 2011). Mangel på nødvendig faglig kompetanse gjør det videre vanskelig for kunden selv å diagnostisere egne behov, skille mellom mulige alternativer eller evaluere utfall. Dette kommer blant annet tydelig frem i Fontaine et al. (2013) sin studie av årsaker til revisorbytte og kundenes oppfattede verdi av revisjonstjenesten. Et viktig funn er at kjerneproduktet, revisjonsrapporten, i utgangspunktet blir ansett som en homogen vare, og at det som skiller revisjonsselskapene fra hverandre er relasjonen mellom kunde og revisor. Et annet interessant funn i studien er at pris ble først viktig når kundeforholdet blir styrt dårlig, som for eksempel når klientene opplever at revisor ikke er tilgjengelig for dem (Fontaine et al., 2013).

Sarapaivanich & Patterson (2014) oppdaget i likhet med Fontaine et al. (2013) at oppfattet verdi ikke synes å være påvirket av klienters syn på den tekniske kvaliteten til revisjonsrapporten. Den sterkeste verdidriveren er derimot kvaliteten på den mellommenneskelige kontakten. Sarapaivanich & Patterson (2014) forklarer at for finansielle revisjonstjenester vil sannsynligvis sammenhengen mellom kommunikasjonskvalitet og kundenes oppfattelse av verdi være enda sterkere enn i andre sammenhenger på grunn av gjentakende samhandling mellom klient og revisor, involvert risiko og usikkerhet, og den tekniske komplekse karakteren av tjenesten. Goldman & Barlev (1974) mener at kunden har mest makt i revisor-klient-forholdet, og forklarer dette med at revisorer befinner seg i en relativt svak posisjon når det oppstår uenighet med sine kunder. Dette fordi revisjonsbransjen er et meget konkurranseutsatt marked, og muligheten for å bli erstattet med et konkurrerende firma er stor (Goldman & Barlev, 1974).

Ifølge flere forskere forsøker derfor revisjonsfirmaer å differensiere seg gjennom kundeservice, nærmere bestemt gjennom økt prosesskvalitet og rapportering, og effektiv kommunikasjon med både eksisterende og potensielle kunder. Relasjonsmarkedsføring kan imidlertid være komplisert i revisjonsbransjen. På den ene siden må revisor være uavhengig og vise integritet, mens på den annen side vil høyere konkurranse og mer krevende kunder tvinge revisor til å selge andre tjenester som ikke er direkte relatert til revisjonen (Kirchmayer & Patterson, 2004).

2.7 Oppsummering

Forskningsmodellen under forsøker å sammenfatte hvordan det teoretiske rammeverket er bygd opp for å besvare oppgavens problemstilling. Kapitlet er strukturert gjennom en drøfting av relevant teori knyttet til de tre forskningsspørsmålene, som illustrert i figuren nedenfor.



Figur: *Forskningsmodell*

Innledningsvis startet vi med en gjennomgang av revisjon og revisjonsbransjen, før vi så nærmere på hva som ligger i begrepet digitalisering. Vi har forsøkt å gi leseren dypere innsikt i hva som kjennetegner revisjonsbransjen og digitaliseringen, da disse temaene vil være gjennomgående for alle tre forskningsspørsmålene og følgelig for hele oppgaven. Videre fortsatte vi med en presentasjon av relevant teori knyttet til strategibegrepet. For å forstå hvilke strategiske vurderinger ledere i små og mellomstore revisjonsselskaper gjør vedrørende digitalisering, valgte vi også å trekke inn selskapenes eksterne og interne omgivelser. Eksterne forhold som kan tenkes å påvirke selskapenes strategiske vurderinger blir drøftet med utgangspunkt i institusjonell teori, mens interne forhold tar utgangspunkt i presentert teori knyttet til sosial kapital og revisor-klient-forholdet.

3.0 Metode

I dette kapitlet vil vi belyse hvordan vi har gått frem for å anskaffe det empiriske datagrunnlaget. Innledningsvis vil vi gi en kortfattet beskrivelse av hva vi legger i begrepet metode, deretter vil vi redegjøre for hvilket forskningsdesign og hvilken forskningsmetode som legges til grunn for undersøkelsen. Valg av design og metode er forsøkt begrunnet ut fra hva vi mener er mest hensiktsmessig for å kunne besvare problemstillingen vår.

Metodelæren tilbyr en oversikt over en rekke ulike tilnæringsmåter med tilhørende retningslinjer, og skal hjelpe forskeren med å velge den fremgangsmåten som er best egnet til å besvare problemstillingen. Metode kan således forstås som en oppskrift for hvordan forskeren har gjennomført en undersøkelse, og inkluderer blant annet fremgangsmåte for innsamling, analyse og tolkning av data (Johannessen et al., 2011). Redegjørelse for metode er viktig fordi det gjør det mulig å vurdere hvorvidt undersøkelsens funn skyldes metoden (undersøkelseffekten), eller om resultatene faktisk gjenspeiler den sosiale “virkeligheten” (Jacobsen, 2005). Ifølge Hellevik (2002) gjør metodelære også det mulig for forskere å ta lærdom av tidligere studier og eventuelle råd som gis i forbindelse med videre forskning. På denne måten blir forskeren pekt i riktig retning, og kan muligens forhindre at vedkommende blir fristet til å la ønskede resultater bli styrende for undersøkelsen (Hellevik, 2002).

3.1 Forskningsdesign

Forskningsdesignet beskriver hvordan et forskningsopplegg skal utformes, eller hvordan forskeren skal gå frem for å besvare problemstillingen (Johannessen et al., 2011). Ifølge Yin (2014) bør ikke forskningsdesignet begrenses til kun en arbeidsplan, og hevder at forskningsdesignets viktigste formål er å hjelpe forskeren med å unngå situasjoner der innsamlet bevis ikke adresserer det opprinnelige forskningsspørsmålet. Nachmias & Nachmias (1992) mener i likhet at forskningsdesignet er ment å veilede forskeren gjennom hele forskningsprosessen. Forfatterne forklarer videre at forskningsdesignet bygger på en logisk bevismodell som setter forskeren i stand til å trekke slutninger om årsaksforhold mellom de variablene som undersøkes (Nachmias & Nachmias, 1992).

Ifølge Jacobsen (2005) vil undersøkelsens problemstilling være styrende for forskningsdesignet. I vårt tilfelle ønsker vi å se nærmere på et bestemt tema innenfor en bestemt bransje. Problemstillingen vår søker først å fremst å være forklarende, da formålet med studien

er å redegjøre for hvilke vurderinger ledere gjør vedrørende digitalisering, samt forklare hva som ligger bak disse vurderingene. Med bakgrunn i dette anser vi det som hensiktsmessig å bruke et intensivt undersøkelsesopplegg. Ifølge Jacobsen (2005) tillater intensive design forskeren å gå i dybden, og dermed skaffe seg detaljerte beskrivelser av fenomenet som studeres. Det faktum at informasjonen som avdekkes ikke tas ut av kontekst gjør at den interne gyldigheten økes. En svakhet med intensive undersøkelsesopplegg er at studien ofte blir svært spesifikk, hvilket gjør det vanskeligere å generalisere funnene (Jacobsen, 2005). Formålet med oppgaven vår er imidlertid ikke statistisk generalisering, men snarere å få en dypere innsikt og forståelse av fenomenet digitalisering i revisjonskonteksten. Vi har derfor valgt å organisere forskningsopplegget som et intensivt casestudie.

3.1.1 Casestudie

Casestudier kjennetegnes ved at forskeren samler inn store datamengder om noen få enheter (caser), med det formål fremskaffe mest mulig informasjon om et avgrenset fenomen (Johannessen et al., 2011). Ifølge Yin & Davis (2007) er casestudier hensiktsmessig når man ønsker å forstå et “real-world case” som sannsynligvis bygger på viktige kontekstuelle forhold. Schramm (1971) konkretiserer dette ytterligere og forklarer at casestudier typisk velges når forskeren ønsker å undersøke vurderingen bak en eller et sett med beslutninger, implementeringen av disse beslutningene, og tilhørende resultater. Fordelen med casestudier er derfor at det tillater forskeren å gå i dybden, og tilegne seg mer detaljerte og inngående beskrivelser av fenomenet som studeres. Ulempen med casestudier er, i tillegg til problemet med generalisering, at resultater kan være preget av forskerens egne oppfatninger, kunnskap, erfaringer og holdninger. En konsekvens er dermed at feilkilder kan være større ved slike studier (Mehmetoglu, 2003).

3.2 Forskningsmetode

Innenfor den samfunnsvitenskapelige metodelæren skiller det mellom kvantitativ og kvalitativ metode. Forskjellen bunner i hvordan innsamlingen og analyseringen av data skjer. Helt generelt velges kvalitative metoder når undersøkelsen innebærer bearbeidelse av tekst, og kvantitative metoder når det innebærer bearbeidelse av tall (Johannessen et al., 2011). Ifølge Jacobsen (2005) vil problemstillingen også være styrende for valg av forskningsmetode, og skiller i den sammenheng mellom to typer problemstillinger, eksplorerende og testende problemstillinger. Eksplorerende undersøkelser tar utgangspunktet i en forklarende

problemstilling, og velges når forskeren ønsker å få en mer helhetlig forståelse av et fenomen. Dette resulterer ofte i at man velger å fokusere på noen få enheter, slik at man kan studere flere nyanser ved fenomenet. I situasjoner med eksplorerende problemstillinger egner den kvalitative tilnærmingen seg best. Testendene undersøkelser tar derimot utgangspunkt i beskrivende problemstillinger med det formål å studere hyppigheten eller omfanget av et fenomen. I slike tilfeller egner det kvantitative forskningsopplegget seg best (Jacobsen, 2005). Formålet med oppgaven vår er ikke å studere omfanget av digitalisering, men heller å få en dypere forståelse av hvordan små og mellomstore revisjonsselskap forholder seg til digitalisering. Den kvalitative og eksplorerende forskningsmetoden fremstår dermed som mest hensiktsmessig for å få svar på problemstillingen vår.

3.3 Datainnsamling

Ifølge Johannessen et al. (2011) kan ikke data betraktes som selve virkeligheten, men er noe forskeren skaper eller produserer gjennom sine erfaringer og observasjoner. Data gjenspeiler derfor bare deler av virkeligheten (Johannessen et al., 2011). Det skilles typisk mellom primær- og sekundærdata. Primærdata eller empirisk data brukes om informasjonen samlet inn ved hjelp av samfunnsvitenskapelige metoder (Johannessen et al., 2011), mens sekundærdata er data som allerede eksisterer og er følgelig ikke konstruert for forskerens formål (Gripsrud et al., 2010). Vårt teoretiske rammeverk er hovedsakelig basert på forskningsartikler funnet frem via søkemotorer som Google Scholar og Scopus. Vi har også brukt tidligere pensumlitteratur. Bruk av troverdige kilder er ifølge Jacobsen (2005) svært viktig i forskningen, og innebærer at forskeren kritisk vurderer hvilke kilder som inkluderes i forskningen. I en slik vurdering bør blant annet dataens opphav og forskerens fremgangsmåte evalueres (Jacobsen, 2005). Dette er noe også vi har forsøkt å tatt hensyn til under hele datainnsamlingen. Primærdata, er til forskjell fra sekundærdata, samlet inn med det formål å danne analysegrunnet i en undersøkelse (Befring, 2007). Det faktum at vi ønsker fylldige og detaljerte beskrivelser av fenomenet digitalisering i revisjonskonteksten, gjorde at vi anså det kvalitative intervjuet som mest hensiktsmessig for vår studie (Johannessen et al., 2011).

3.4 Intervjuguide

Intervjuguiden er utformet med utgangspunkt i problemstillingen og tilhørende forskningsspørsmål, og inneholder spørsmål som beskriver alt fra grunnleggende tanker om digitalisering til mer konkrete spørsmål om hvordan selskapene forholder seg til den

teknologiske utviklingen. Intervjuguiden ble sendt i forkant av hvert intervju slik at hver informant fikk mulighet til å danne seg noen tanker om de temaene vi ønsket å gå nærmere inn på. En ulempe med å sende intervjuguiden på forhånd er at informantenes svar i større grad er forberedt, og kan bety at informantene ville ha svart annerledes ved motsatt tilfelle. Vi valgte å bruke semistrukturerte intervju, da vi mener fleksibiliteten innebygd i denne type intervju gir en mer naturlig flyt i samtalen. I tillegg tilbyr semistrukturerte intervju en viss struktur, og sikrer dermed at respondentene får tilsvarende samme spørsmål og at vi som forskere får svar på de viktigste spørsmålene.

3.4.1 Utvalgsmetode

Formålet med forskningsarbeidet er å studere hvilke vurderinger ledere i revisjonsselskap gjør vedrørende digitalisering. Datainnsamlingen har følgelig være konsentrert rundt ledelsen, og tilsvarer det Johannessen et al. (2011) betegner som strategisk utvelgelse. Fokuset på ledelsen er valgt fordi tidligere litteratur hevder at digitalisering er en strategisk utfordring som tilfaller ledelsen. Samtidig er det grunn å tro at ledere i mindre selskaper har brede ansvarsområder, og dermed sitter på informasjon om hele virksomheten. Vi brukte søkefunksjonen på Proff Forvalt til å komme i kontakt med revisjonsselskap, der strategien var å ringe til flest mulig. Vi har derfor til en viss grad også brukt tilfeldig utvelgelse. Tilfeldig utvelgelse er når alle revisjonsselskapene i Norge har like stor sannsynlighet til å bli valgt (Easterby-Smith et al., 2015). Alle revisjonsselskapene hadde imidlertid ikke like stor sannsynlighet til å bli med i utvalget. Etter samtaler med flere mindre revisjonsselskap ble vi anbefalt å kontakte litt større selskaper. Vi besluttet derfor å endre søket etter informanter til revisjonsselskap bestående av minimum fem ansatte.

Utvalget har bestått av åtte informanter fra små og mellomstore revisjonsselskaper geografisk spredt i hele landet bestående av mellom fem og 36 ansatte. Alle informantene opererer i innenfor privat revisjon, og driver primært med revisjon for ikke-børsnoterte selskap. Vi har valgt å anonymisere alle person- og selskapsopplysninger, og referer til informantene med bokstaver fra A til H. Når det gjelder utvalgets størrelse påpeker Johannessen et al. (2011) at det kan være vanskelig å vite på forhånd hva som vil være optimal utvalgsstørrelse. En vanlig tilnærming er derfor å gjennomføre intervjuer frem til informantene ikke tilfører en undersøkelse ny informasjon (Seidman, 1998; Kvale & Brinkman, 2009). Selv om vi finner store likheter i informantenes uttalelser, ville et større utvalg av informanter sannsynligvis ha

styrket kvaliteten på oppgaven ved at vi hadde vært i stand til å sammenligne flere forskjellige uttalelser og meninger.

3.4.2 Gjennomførelse av intervjuene

Alle intervjuene, med unntak av ett, ble gjennomført over telefon. Dette er begrunnet ut fra praktiske årsaker, som store geografiske avstander mellom forsker og de vi ønsket å intervju. I tillegg ble forskningsstudien gjennomført i samme periode som årsregnskapet skal revideres, noe som er en svært hektisk periode i revisjonsbransjen. Ifølge Easterby-Smith et al. (2015) kan telefonintervju noen ganger være foretrukket blant ledere, fordi det kan være enklere å planlegge, og dermed tilby større grad av fleksibilitet. Ledere vil dessuten føle seg mindre forpliktet fordi de ikke trenger å gjeste forskeren. Dette kan utgjøre en ulempe for en kvalitativ forsker, og Easterby-Smith et al. (2015) råder derfor forskere til å unngå telefonintervjuer dersom man aldri har møtt intervjuobjektet før.

For å dokumentere intervjuet brukte vi lydopptak med smarttelefon. Ved bruk av lydfil får man enkelt dokumentert alt som blir sagt ordrett, og det gjør det mulig å gjengi direkte sitater. Direkte sitater kan ifølge Jacobsen (2005) tillegge en undersøkelse ekstra tyngde. En ulempe med lydopptak er at enkelte kan reagere negativt på det, for eksempel ved å holde tilbake informasjon. Dette ble imidlertid avklart og godkjent på forhånd med informantene. Opptakene ble transkribert etter hvert intervju.

3.4.3 Forskningsetiske prinsipper

I ethvert forskningsopplegg er det ifølge Nedrum (1998) tre typer hensyn en forsker må tenke igjennom:

- Informantens rett til selvbestemmelse og autonomi
- Forskerens plikt til å respektere informantens privatliv
- Forskerens ansvar for å unngå skade

I det påfølgende vil vi redegjøre for hvordan vi i denne undersøkelsen har forsøkt å ta hensyn til de forskningsetiske prinsippene. Ved forespørsel om deltakelse ble hver informant informert om at innsamlet data kun skulle brukes til masteroppgaven, og ville bli slettet etter endt studie. Vi presiserte også at person- og selskapsdata ville bli anonymisert, da selskapene befinner seg i en konkurransesituasjon der blant annet temaer rundt strategi kan inkludere sensitiv

informasjon. Før vi startet intervjuet ble det i samsvar med god forskningsetikk spurt om tillatelse til å gjøre lydopptak. Videre ble informantene gjort oppmerksom på at deres deltakelse var frivillig, og at de når som helst kunne trekke seg fra intervjuet. Respondentene fikk også tilbud om det transkriberte intervjuet i etterkant av intervjuet, og hadde dermed mulighet til å komme med innvendinger og sikre rett fortolkning av data. Forskningsopplegget er for øvrig også meldt inn og godkjent av Norsk senter for forskningsdata (NSD).

3.5 Analyse av data

Analyse av kvalitative data består ifølge Johannessen et al. (2011) av å bearbeide tekst. Etter fullført intervju ble samtalen transkribert i sin helhet. Etter å ha lest gjennom datamaterialet flere ganger ble primærdataen kategorisert og strukturert etter deltemaene i intervjuguiden. Her ble det brukt fargekoder for å systematisere og sammenligne svarene, noe som gjorde det enklere å identifisere eventuelle mønster i svarene til de ulike informantene. Dataene ble videre analysert og fortolket opp mot eksisterende teori.

3.6 Undersøkelsens kvalitet

Metodedelen er ment å styrke påliteligheten i oppgaven gjennom å gi leseren en detaljert beskrivelse av fremgangsmåten, da dette er en forutsetning for å forstå våre resultater, metoder og avgjørelser. Det er delte meninger om hvilke vurderingskriterier som skal brukes for å vurdere kvaliteten av undersøkelsesopplegg. Vi har valgt å følge Johannessen et al. (2010) som bruker henholdsvis pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet som mål på kvalitet.

3.6.1 Pålitelighet (reliabilitet)

Yin (2014) beskriver reliabilitet som konsistensen og repeterbarheten av forskningsmetodene som brukes i en casestudie, og forklarer at data kan betraktes som pålitelig hvis en annen forsker som bruker samme tilnærming får tilsvarende resultat. Dataens pålitelighet kan vurderes ved å ta stilling til hvordan og hvilke data som er samlet inn i undersøkelsen, og hvordan de er blitt bearbeidet (Johannessen et al., 2011). For å styrke påliteligheten til innsamlet data har vi som foreslått Johannessen et al. (2011) forsøkt å gi leseren grundige og detaljerte beskrivelser av hele forskningsprosessen. Videre har vi hatt stort fokus på korrekt bruk av kilder. Ved utvelgelse av sekundærdata har vi blant annet sett på hvor mange siteringer den enkelte

forskningsartikkel har, og kontrollert innholdet opp mot andre forskningsartikler. Denne kontrollsjekken har også vært en måte å sikre rett oversettelse av utenlandske studier.

Det faktum at datainnsamlingen er basert på telefonintervju kan tenkes å svekke påliteligheten i oppgaven. Dette fordi vi som intervjuere ikke har kontroll over om informantene var fullstendig tilstede i intervjuersituasjonen eller om de gjorde andre ting under intervjuet. Ved telefonintervju får man heller ikke observert kroppsspråk og hvordan den enkelte informant reagerer på de ulike spørsmålene. Dersom respondentene skulle misforstå spørsmålene svekkes påliteligheten til dataene. Det samme gjelder om respondentenes svar blir misforstått eller ikke oppfattes av intervjueren. For å forhindre at dette skulle skje har vi hatt fokus på å ha relativt åpne spørsmål, og brukt oppfølgingsspørsmål for å sikre at vi oppfattet informanten riktig.

Underveis i intervjuprosessen fikk vi et bedre inntrykk om alle spørsmålene faktisk var like relevante, og om det var noen spørsmål som burde ha vært inkludert i intervjuguiden. Vi har derfor i noen tilfeller til dels gått bort fra intervjumalen, noe som kan bety at ikke alle respondentene har fått nøyaktig samme spørsmål. Dette kan tenkes å gjøre det vanskeligere for andre forskere å gjenskape tilsvarende resultater, og vil derfor redusere påliteligheten.

3.6.2 Troverdighet (validitet)

Easterby-Smith et al. (2015) beskriver validitet som i hvilken grad målinger og forskningsresultater gir en nøyaktig representasjon av de tingene de er ment å beskrive. Troverdighetskriteriet har derfor til hensikt å sikre at undersøkelsens funn og resultater er sanne. For å imøtekomme dette kriteriet har vi blant annet brukt mye tid på å sette oss inn i relevant teori, da det ifølge Johannesen et al. (2011) kan være vanskelig å forstå et fenomen dersom man ikke kjenner til konteksten.

3.6.3 Overførbarhet

I kvalitativ forskning handler overførbarhet om i hvilken grad forskningsprosjektets resultater er overførbare til andre liknende fenomener (Johannesen et al., 2011). Dette forutsetter at forskeren gir grundige beskrivelser av situasjonen som studeres, slik at leseren kan bli kjent med de omstendighetene og forutsetningene som ligger til grunn for forskerens konklusjoner (Mehmetoglu, 2003). Oppgaven er organisert som et casedesign med en kvalitativ tilnærming, noe som tilsier at oppgaven i større grad omhandler overføring av kunnskap. Selv om vi finner

klare likhetstrekk i respondentenes uttalelser, betrakter vi utvalget vårt for å være for lite til å kunne generalisere funnene våre til å gjelde hele bransjen. Oppgavens funn hadde sannsynligvis hatt bedre forutsetninger for generalisering hvis vi hadde hatt et større utvalg, og/eller supplert med kvantitative data. Resultatene antas derfor ikke å være overførbare. Vi kan i midlertid peke på funn og sammenhenger i vår oppgave som kan danne grunnlag for videre forskning.

3.6.4 Bekreftbarhet

Kriteriet om bekreftbarhet i kvalitative undersøkelser handler om å sikre at undersøkelsens resultater faktisk skyldes forskningen, og ikke forskerens subjektive holdninger. Det forutsetter at forskeren har redegjort for alle beslutninger som er tatt gjennom hele forskningsprosessen, og opplyser om forhold som kan tenkes å ha påvirket fortolkningen og tilnærmingen til prosjektet (Johannesen et al., 2011). Ifølge Mehmetoglu (2003) handler bekreftbarhet også om å være tydelig på hvilke data man har fått fra sine informanter angående det fenomenet som studeres.

Vi har gjennom hele forskningsprosessen forsøkt å gi leseren detaljerte beskrivelser for å øke bekreftbarheten. Forskningen er basert på hvordan ledere i små og mellomstore revisjonsselskap forholder seg til digitalisering. Det faktum at vi bare har gjennomført åtte intervju kan svekke bekreftbarheten i oppgaven, da andre små og mellomstore revisjonsselskap ikke nødvendigvis kjenner seg igjen i respondentenes beskrivelser. Hadde vi hatt et større utvalg kan det tenkes at vi hadde fått et mer korrekt bilde av digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap. Vi har videre forsøkt å være kritisk til egne tolkninger, men grunnet begrenset informasjonstilgang erkjenner vi muligheten for at forskningens resultater kan ha blitt påvirket av våre subjektive holdninger.

4.0 Empiri

I dette kapitlet vil funnene fra de kvalitative intervjuene legges frem. Funnene er forsøkt strukturert med utgangspunkt i hovedtemaene i intervjuguiden. Vi har i denne studien valgt å anonymisere alle person- og selskapsopplysninger. Respondentene vil derfor bli referert til i form av bokstaver.

4.1 Digitalisering

For å få en dypere forståelse av ledernes vurderinger angående digitalisering startet vi hvert intervju med å be den enkelte om å beskrive digitalisering i revisjonsbransjen. Ulike ledere kan ha ulik oppfatning av digitalisering, og dermed tillegge begrepet ulik betydning. Hvordan ledelsen forstår digitalisering kan ha innvirkning for hvorvidt de anser digitalisering som viktig eller kritisk for deres fremtidige suksess, og kan dermed forklare deres fokus på strategi. Respondent E starter sin beskrivelse av fenomenet med å presisere at digitalisering er et definisjonsspørsmål, og stiller samtidig spørsmålsteget ved hva det egentlig vil si å digitalisere et produksjonsprodukt. I følge respondent E er revisors viktigste oppgave å verifisere den informasjonen bedrifter gir til omverden gjennom et antall ulike verktøy. Digitalisering blir i så måte å undersøke hvilke av disse metodene som kan automatiseres på en hensiktsmessig måte.

Respondent H mener at digitalisering både handler om robotisering og økt tilgang til enorme mengder data som muliggjør testing av hele populasjoner, samt at man ikke lengre arbeider på papir men lagrer alt digitalt. Dette sammenfaller med definisjonen gitt av respondent C, som beskriver digitalisering som utviklingen med å overføre all informasjon digitalt og gjennom bruk av databaserte verktøy. Vedkommende understreker at dette er en svært generell fremstilling, og at når en slik definisjon legges til grunn kan mesteparten av revisjon forstås å være digitalisert. En slik beskrivelse faller inn under det respondent E omtaler som en snever definisjon, og hevder at digitalisering snarere handler om å ta i bruk IT-løsninger med sikte på å effektivisere revisjonen.

Samtlige respondenter (D, F, H) har et inntrykk av at revisjonsbransjen har blitt hengende etter i digitaliseringen, og at revisorer på generelt nivå ikke er i forkant av digitaliseringen. Respondent D eksemplifiserer dette med bruk av digital lagring av egen dokumentasjon, som de selv innførte for over ti år siden. På et kurs i lokalmiljøet i nyere tid, med 15-20 revisjonsselskap representert, var det derimot ingen utenom ovennevnte som benyttet en slik

løsning. Flere ser likevel en økning innenfor digitalisering, og ifølge respondent B og F kan utviklingen sees i sammenheng med økt digitalisering i regnskapsbransjen. Respondent B trekker blant annet frem hyppigere forekomster av skybaserte regnskap og digitale verktøy som automatisk bankavstemning og EDI, der sistnevnte gjør det mulig å overføre elektroniske dokumenter mellom selskaper uten menneskelig inngripelse. Det pekes også på større grad av automatisering og mer integrerte systemer.

“... den fremdriften i forhold til endringer, det handler jo litt om hva regnskapskontorene setter i gang, som er pådriverne i forhold til endring av arbeidsrutiner og digitalisering hos kunder.”

Respondent F

Etterhvert som regnskapssystemene blir bedre føler respondent C at regnskapsførere inntar en stadig større rolle i utarbeidelsen av årsregnskapet, og stiller seg spørrende til hvordan det kommer til å påvirke revisjonen fremover. Respondent D mener på sin side at regnskapskontorene er trege med å sette ting i verk, og sier at de møter mye motstand fra regnskapsbransjen med å ta i bruk ny teknologi. Økt fokus på digitalisering og utvikling i andre bransjer gjør at respondentene likevel har tro på større fremdrift innenfor digitalisering i revisjonsbransjen de neste årene.

4.2 Strategisk tenkning

Ingen av respondentene har, eller ser behovet for, en nedskrevet strategi vedrørende digitalisering. En forklarende årsak er det faktum at fremtiden er vanskelig å forutse, og en felles oppfatning om digitalisering som en gradvis prosess. Respondent D sier eksempelvis at eget selskap fokuserer på å utarbeide metodikker som håndterer de åpenbare trendene innenfor regnskap og revisjon, og oppgir at de bruker svært lite ressurser på å filosofere om utvikling på lang sikt. Vedkommende trekker også frem en sterk organisasjonskultur og bevissthet rundt digitalisering.

“...også er jo den kulturen i firmaet, den ligger så, den er så allmenn kjent og gjennomført at vi føler ikke noe behov for at vi må ha en plakatt på veggen der det står hvilke mål vi har i forhold til digitalisering.” Respondent D

Flere av respondentene hevder også at digitalisering har blitt en så naturlig del av hverdagen som alle bare må forholde seg til. Det å følge med og holde seg oppdatert er ifølge respondent F en del av kunnskapsbasen til revisor, og en kan ikke la være å utvikle seg bare fordi kundene ikke etterspør det. For mange er derfor det å henge med i utviklingen det viktigste.

“... jeg tror vi bare må anse det for å være en del av hverdagen. Det er akkurat som blyanten som var der før, vi hadde ikke en spesiell strategi i forhold til blyanten” Respondent H

Andre respondenter forklarer den manglende strategien med utgangspunkt i selskapets størrelse og antall ansatte, og forteller at problemstillinger og vurderinger rundt digitalisering tas opp og diskuteres fortløpende. Respondent G presiserer blant annet at det er viktig å være bevisst på hva selskapet skal og ikke skal gjøre, slik at man ikke bare kaster seg ut over alt i frykt for å gå glipp av noe. Digitalisering er sånn sett på dagsorden hos de fleste av respondentene, og som forklart av respondent A er det stort fokus på å utforske de digitale verktøyene som finnes på markedet. Andre respondenter understreker også viktigheten av å teste og undersøke nytten som digitale verktøy gir, før de implementeres.

Digitalisering betraktes å være viktig for selskapenes konkurranseevne. Respondent B forklarer at jo mer effektivt eget selskap klarer å gjennomføre revisjonen på, desto større muligheter har de for å konkurrere på pris. Det handler ifølge respondent E også om å oppnå ønsket inntjening for egen virksomhet. Hvordan respondentene oppfatter konkurransen mellom små og mellomstore revisjonsselskap varierer. Respondent D opplever ikke konkurransen som sterk, mens respondent A hevder konkurranseintensitet har økt etterhvert som fjernrevidering er blitt mulig.

“... det er blitt mye lettere for de som er utenfor byen å komme på banen” Respondent A

Respondent C gir i likhet uttrykk for at konkurransen har tilspisset seg de siste årene, men er bare til en viss grad enig om at det skyldes fjernrevidering og tror fravalg av revisjonsplikt har hatt større effekt. Vedkommende har videre et inntrykk om at den geografiske avstanden mellom klient og revisor fremdeles har betydning, og spiller inn ved valg av revisor. Respondent B er av samme oppfatning, og tror at de fleste kunder foretrekker en lokal revisor.

“Jeg tror fortsatt det er litt sånn geografiske bindinger selv om at man egentlig, nå når alt begynner å bli sånn skybasert, kunne ha sittet i Oslo og revidert noen i Finnmark” Respondent C

Det er også delte meninger om hva små og mellomstore revisjonsselskaper konkurrerer på. Ifølge respondent E handler konkurransen utelukkende om pris, noe som understøttes av respondent B. Respondent B tillegger pris størst betydning, da vedkommende opplever at stadig flere kunder ber om pristilbud og fastpris. Dette gjelder særlig mindre kunder, da de typisk har mer begrenset ressurser. Respondent B har også et inntrykk om at pris blir viktigere når kunden ikke føler seg tilknyttet til revisor, for eksempel som følge av at de har en ekstern regnskapsfører og begrenset kontakt med revisor. Respondent B konkluderer dermed med at konkurransen dreier seg om pris og renommé, men legger også til at kompetanse og god kommunikasjon er viktig. Respondent D er av en annen oppfatning, og føler at små og mellomstore revisjonsselskap konkurrerer på kompetanse og personlig kontakt. Respondent H er også enig i at konkurransen ikke dreier seg utelukkende om pris, men om å ha god kvalitet på det som leveres. Respondent G forteller i likhet med de andre respondentene at de aldri har mistet noen kunder på grunn av prisen de setter.

“De store kundene som ihvertfall jeg har fått, de har valgt oss på grunn av det vi kan levere og måten vi leverer det på. Pris har egentlig vært underordnet i forhold til de da” Respondent H

4.3 Muligheter

Respondentene ser mange muligheter knyttet til digitalisering i revisjonsbransjen. Det er felles enighet om at digitalisering medfører store effektivitetsgevinster, men det er delte meninger om hvorvidt det bidrar til høyere revisjonskvalitet. Ifølge respondent D vil digitaliseringen fjerne rutinepregede oppgaver og frigjøre tid som kan brukes på de viktigste problemstillingene i et regnskap.

“Hvis vi klarer å få ned tiden på nær sagt unødvendig og uintelligent jobb så kan vi bruke mer tid på de virkelig vanskelige problemstillingene.” Respondent D

Ifølge respondent D gjelder dette typiske vurderingsposter som varebeholdning, utestående fordringer og prosjekter under utførelse. Som forklart av respondent B, vil man alltid ha poster i regnskapet som er bygget på estimater som krever revisors vurdering, og disse er vanskelig å komme vekk fra uavhengig av grad av automatisering. Respondent B presiserer derfor at digitalisering ikke gjør at revisor kan se bort fra visse prosesser, men heller at revisor kan gjøre andre, smartere handlinger for å sikre seg. Respondent A mener også at en reduksjon av manuelle oppgaver vil gi en mer effektiv og presis revisjon, og et større fokus på avvikende poster.

Respondent D påstår videre at skybaserte regnskap hever kvaliteten betraktelig i forhold til tradisjonelle regnskapssystemer, fordi det blir enklere å finne informasjon både rett etter nyttår og bakover i tid. Økt tilgang på informasjon gjør det videre enklere å verifisere tall mot eksterne kilder av data, og kan således tenkes å øke revisjonskvaliteten. Respondentene forteller at de blant annet kontrollerer regnskapstall mot tall hentet fra Proff Forvalt, Altinn og Brønnøysundregistrene.

“Kongen av revisjonsbevis det er jo bekreftelser fra andre. Og det er klart at i den grad det er nødvendig så kontrolleres jo revisjonskundens opplysninger mot informasjon fra motparter.”
Respondent D

I tillegg til økt informasjonstilgang tror respondent B at større grad av automatisering og bruk av standardisert programvare bidrar til å gjøre det vanskeligere for brukere å manipulere regnskapsinformasjon. Mer integrerte systemer reduserer dessuten risikoen for menneskelige feil ved at inngripelsen blir mindre. Respondent F forklarer også at mindre menneskelige faktorer som sitter og håndterer bilag, prosesser og betalingsprosesser skaper større tillit til regnskapet. Respondent F mener ikke at digitaliseringen nødvendigvis fører til en bedre revisjon, men forklarer at det tilbyr en annen tilnærming for innhenting av revisjonsbevis. Det finnes dessuten grenser for hva som kan digitaliseres, og vedkommende med flere understreker at behovet for revisors vurderinger og utførelse av profesjonelle skjønn ikke kan erstattes.

“.. de egenskapene det er å være en revisor, det er ikke så mange muligheter til å gjøre det veldig digitalt for å si det sånn” Respondent E

Respondent C og E stiller seg også tvilende til om revisjonskvaliteten forbedres. Respondent C trekker frem at man fremdeles må revidere etter standarder, mens respondent E forklarer det ut fra selskapsstørrelse. Sistnevnte tror at digitaliseringen vil ha begrenset effekt på revisjonskvaliteten i mindre selskaper, fordi det er begrenset hvor stor nytte mindre selskaper vil ha av automatiserte løsninger sammenlignet med større selskaper. Dette fordi større selskaper typisk har langt flere transaksjoner som i teorien skal håndteres likt.

4.4 utfordringer

En sentral utfordring i forbindelse med digitaliseringen er at dataen som kundene rapporterer kommer i mange forskjellige format. Det krever derfor at revisor setter seg inn i de ulike regnskapssystemenes strukturer, og lager utforminger som er hensiktsmessig for selskapet. Dette kan vanskeliggjøre digitaliseringen, fordi prosessen med å overføre informasjon til andre revisjonsverktøy ikke kan utføres effektivt. Respondent A peker på problemer med regnskapsprogram som ikke snakker sammen med de digitale verktøyene på markedet, og opplever blant annet at uttrekk i Excel kan være problematisk. Det er derfor stor enighet om at innførelsen av SAF-T vil forenkle prosessen med å hente inn data elektronisk og overføre dem til revisors egne systemer. Respondent A forklarer at et mer standardisert regnskap vil gjøre at dataanalyser og digitalisering mot ulike regnskapssystemer blir mer sømløst.

En annen konsekvens av digitaliseringen er fremveksten av mer komplekse verktøy og systemer, som i sin tur stiller høyere krav til revisors tekniske kompetanse. Respondent C forklarer at revisor må ha kjennskap til kundenes systemer for å kunne planlegge hvordan selskapet skal utføre revisjonen på en fornuftig måte. Ifølge respondent A krever det at revisor er i stand til å vurdere om det er noe i kundenes rutiner eller systemer som kan være problematisk. Dette understøttes av respondent B som mener tilstrekkelig IT-kompetanse er en forutsetning for å forstå flyten av transaksjoner. Vedkommende ser derfor på økt datakompleksitet som en mulig utfordring. Respondent E er av samme oppfatning, og sier at det finnes mange begrensninger i den digitale verden, hvor mye skyldes menneskers manglende evne til å abstrahere.

“... i det øyeblikket du beveger fra disse papirbaserte og fysiske inspeksjon av papirer og over til bare tallrekker i et stort regneark, og uendelig mange av de, så er det mange mennesker som ikke klarer å forstå hva som ligger der, og enda færre som klarer å manipulere det slik at det gir informasjon.” Respondent E

Respondent E forklarer videre at det er stor variasjon i hvordan mennesker håndterer større datamengder, og at et utvalg mennesker sjeldent er konsistente på hvilken fremgangsmåte de bruker. Vedkommende mener derfor at det er stor sannsynlighet for at det skjærer seg på et eller annet tidspunkt, og påpeker at på et høyt teknisk nivå kan selv det å bare sortere ut og danne et riktig bilde av datamaterialet være vanskelig. Ifølge respondent E er det trolig lettere å forstå de tallmessige sammenhengende gjennom fysiske inspeksjoner av regnskapet. Respondent E stiller seg derfor også skeptisk til standardiserte løsninger som sier at like ting skal behandles likt, og illustrer dette med følgende eksempel:

“Du kan tenke deg at fakturaer fra Maxbo, til en snekker, det er alltid varepost. Så når det kommer en faktura fra Maxbo til snekkeren så kan du bare kjøre det på varekostkontoen. Men han snekkeren bygde hytte til seg selv han, så at det skulle på privatkontoen det ser du ikke... Det er ikke noe automatikk i at siden det er kjøpt på Maxbo skal det føres på den kontoen... Av og til, 10% eller noe, skal ting håndteres annerledes. Det skal til andre hovedbokskontoer, det skal håndteres annerledes skattemessig osv. Vår evne til å se og forholde oss til at ting ikke er standardisert hele veien igjennom, den er ikke god.” Respondent E

Til tross for mulige kompetanseutfordringer er det ingen av respondentene som har gjennomført kursing direkte rettet mot digitalisering internt, men forklarer at opplæring gis etterhvert som nye systemer tas i bruk. Når respondent C tok i bruk digitale signeringsløsninger hadde de eksempelvis felles gjennomgang på kontoret med alle de ansatte. Det brukes derimot mye ressurser på å heve ansattes Excelkunnskaper med det formål å øke ansattes forståelse av hva som genererer transaksjoner, og dermed forenkle transaksjonskontroller. I tillegg til kunnskapsdelingen som skjer innad i bedriften, benytter selskapene seg av eksterne kurs ved behov. Seks av åtte respondenter (A, C, D, E, G, H) har deltatt på digitaliseringsakademiet i regi av revisorforeningen. Det er imidlertid varierende hvordan de forskjellige respondentene oppfatter utbyttet av kurset. Respondent D synes eksempelvis at revisorforeningen hadde undervurdert revisors kompetanse og følte at ambisjonene for kurset var for lav. Vedkommende beskriver ikke kurset som bortkastet, men forklarer at selskapet savnet mer konkrete handlinger som kunne vært relevant eller effektivt i forhold til digitalisering.

Samtlige respondenter føler at det kan være utfordrende å holde seg oppdatert om den teknologiske utviklingen i bransjen. Ifølge respondent H handler det om å skaffe seg nok kunnskap om hvilke områder selskapet kan effektivisere og bli bedre på. Respondent D

erkjenner også problemet med å holde seg oppdatert som en mulig utfordring, men påpeker at så lenge selskapet har en grunnleggende vilje til å tilpasse seg endringer skal det ikke være noen grunn til at de ikke skal klare å henge med i utviklingen. Respondent A og F mener at utfordringer i forbindelse med digitalisering også er knyttet til revisjonsstandardene slik de er skrevet i dag.

“... de er ikke direkte til hinder, men de fokuserer på de mer tradisjonelle måtene å tenke på og utføre revisjonen på.” Respondent A

4.5 Digitale verktøy

Alle respondentene oppgir at stadig blir mer papirløs, men et fåtall vil betegne seg selv som fullstendig papirløs. Respondent D forteller eksempelvis at selskapet har kastet ut kundepermene for lengst, og at administrative prosesser tilknyttet regnskap, timeregistrering og fakturering skjer elektronisk. Respondent C opplyser derimot om at de fremdeles har en fysisk perm som de oppbevarer revisjonsdokumenter i, men understreker at det stadig blir mindre og mindre som går inn i den fysiske permen. Samtlige respondenter bruker revisjonskart som dokumentasjon og lagringsverktøy. Her lagres blant annet arbeidspapirer og andre dokumenter som sikrer at selskapene overholder revisjonsstandardene. Respondent A mener dette er en god løsning som gjør det enklere å se den røde tråden i revisjonen. Mesteparten av respondentene trekker også frem at de har innført, eller planlegger å innføre, elektronisk signatur.

Respondent F hevder at de er blant selskapene som er mest frem-på og har kommet lengst i sitt digitaliseringsarbeid. Vedkommende forteller at selskapet blant annet har innført elektroniske prosesslister både i forhold til revisjonsprosessen og egne fristlister for aksept og oppdrag, samt elektronisk kundekontroll. Elektroniske prosesslister er ifølge respondent F svært fordelaktig fordi det tvinger revisor til å utføre den formelle dokumentasjonen i det øyeblikket en oppgave er utført. En annen fordel ved å ha prosesslister digitalt, er at alle får tilgang og benytter seg av samme prosessliste. Dette gjør det lettere å følge opp hvert oppdrag, og gir en god kontroll på fremdrift og status. Respondent F og H har i motsetning til de andre respondentene et eget CRM-system, og beskriver det som en enkel og effektiv måte å strukturere kontakten revisor har med kunden. Respondent B og D er blant dem som ikke benytter seg av en CRM-løsning, og sier at de forholder seg til det som ligger implisitt i revisjonsmetodikken.

”... spesielt hvis vi har vært i møte med styre eller daglig leder så skriver vi gjerne et kort referat som vi legger inn i revisjonsprogrammet eller verktøyet vi bruker da. Så vi loggfører jo eller dokumenterer det vi har hatt av vesentlige møter eller mail”. Respondent B

Alle de intervjuede trekker frem Excel som et mye brukt og viktig basisverktøy, og respondent H med flere omtaler det som er avansert og anvendelig verktøy. I den grad revisjonsklienter har regnskapssystemer som muliggjør uttrekk i Excel, brukes programmet til å filtrere og lage utforminger før dataene overføres til andre revisjonsprogrammer. Dersom selskapene får filene i andre format konverteres de som regel til Excelfil. Excel brukes også utelukkende til å utføre revisjonshandlinger. Kun én av de intervjuede har utarbeidet en form for Excelmal eller standardformater. Forklaringen er av samme resonnement som bakgrunnen for innføring av SAF-T, nemlig at kundene ofte bruker svært ulike systemer slik at listene revisjonsselskapene mottar gjerne varierer mye fra system til system. Dette gjør det vanskelig å utarbeide et standard oppsett. Flere av respondentene har testet, eller planlegger å teste, nye analyseverktøy i løpet av året. Dette er i all hovedsak begrunnet utfra et ønske om å effektivisere revisjonen. Ifølge respondent D finnes det mange gode analyseprogram på markedet, men forklarer at få verktøy har vært hensiktsmessig for deres kundeportefølje. Dette skyldes at selskapets kundegruppe, bestående av mindre og mellomstore kunder, typisk har et begrenset og håndterbart antall transaksjoner slik at avanserte analyser ikke tilfører revisjonen noe vesentlig gevinst.

“... har du tusen varekjøp så er det begrenset for hvor stor nytte du har av statistisk utvalg. Det ender jo opp med å teste så mange at det blir ikke kostnadseffektivt. Hvis vi hadde hatt mange kunder med millioner transaksjoner på innkjøp for eksempel så er det klart at det hadde vært helt annet mulighet, og gjort en mer effektiv revisjon med statistisk utvalg.” Respondent D

Respondent B er av samme oppfatning som respondent D når det gjelder statistisk utvalg, og mener at man på små og mellomstore kunder treffer mer på erfaring og det å vite hvilke bilag som bruker å inneholde feil. Samtlige respondenter tror derfor ikke at bruk av dataanalyse og big data vil være av like stor betydning for små og mellomstore revisjonsselskap. Flere anerkjenner imidlertid et økende behov for å håndtere større mengder data, og tror at det kan komme flere nyttige analyseverktøy på markedet etter implementeringen av SAF-T. Større tilgang til mer standardiserte produkter kan ifølge respondent H muligens føre til at noe av konkurransefordelen til de store revisjonsfirmaene faller bort.

4.6 Fremtidige investeringer

Ingen av respondentene har utviklet, eller har planer om å utvikle egne verktøy i fremtiden. Dette er i all hovedsak begrunnet ut fra selskapsstørrelse og manglende ressurser. Ifølge respondent F vil det være altfor sårbart å sitte med noe eget, og respondent G tror dessuten ikke at små og mellomstore vil få noe konkurransefordel ved å være først ute med å prøve alt. Respondentene forklarer derfor at de avventer til digitale produkter og tjenester blir en hylleware som de kan kjøpe, og eventuelt påvirke gjennom forslag og ønsker. På spørsmål om hva som skal til for at selskapene skal investere mer i nye digitale løsninger, er det stor enighet om at dette må være gode produkter som selskapene ser en reell besparelse i, vurdert ut fra et kost-nytte-perspektiv. Flere respondenter utdyper dette nærmere gjennom å dele deres erfaringer med ulike digitale verktøy. Respondent C forteller blant annet at selskapet har fått demonstrert robotteknologi til gjennomgang av regnskapet, men at de ikke har latt seg imponere av det de har fått presentert.

“For eksempel husker jeg at jeg så en illustrasjon på at man kan plukke ut fra en hovedbok hvilke bilag som ikke hadde momskode. Og det er jo selvfølgelig interessant, men det gjør jeg jo selv på to-tre minutter i excel ved bruk av tabeller.” Respondent C

Respondent A deler også deres erfaring med et nytt rapporteringsverktøy som de ikke valgte å fortsette med, da det simpelthen fremsto som “... en pyntet versjon av Excel”. Flere av respondentene omtaler det som meningsløst å sette seg inn i, og lage rutiner rundt nye systemer som ikke er gode nok. Samtlige respondenter oppgir også at de vektlegger hvor brukervennlig produktene er, og hvorvidt de er kompatible med eksisterende systemer. Respondent F og E påpeker i tillegg at selskap kan ha ulik terskel på bruk av verktøy, og mener at innføring av ny teknologi bør skje i samspill med både ansatte og kunder.

“Jeg prøvde å ta i bruk elektronisk signering her nå i forrige uke, og det er under halvparten av kundene som er villige til å benytte seg av den løsningen. Så da er det jo et spørsmål om det er hensiktsmessig å benytte seg av elektronisk signering.” Respondent E

4.7 Digitaliseringspress

Ingen av de intervjuede opplever et betydelig digitaliseringspress. Respondent A tror det har mye å gjøre med selskapets holdning til digitalisering, samt selskapets endringsvilje. Flertallet trekker frem revisorforeningen som en sterk pådriver innen digitalisering i revisjonsbransjen, men ifølge respondent D er det uklart hvilke teknologier revisorforeningen mener selskapene bør innføre og hvilken nytte de vil ha av det. Det er kun respondent H som mener at selskapet blir påvirket av digitaliseringsarbeidet til de fem store revisjonsselskapene, og omtaler dem som driverne av digitaliseringen. To av respondentene oppgir at de følger med på hva de største gjør, men at det er begrenset hvor stor innvirkning det har på eget selskap. Som forklart av flere, skyldes dette at små og mellomstore revisjonsselskap ikke føler de er i en direkte konkurransesituasjon med de fem store revisjonsfirmaene, hverken når det gjelder pris eller kvalitet. I tillegg er det begrenset hvor mye de fem store deler av selvutviklede systemer og tilhørende erfaringer. Respondent C uttrykker imidlertid en frykt for at digitale verktøy som kunne vært til nytte for små revisjonsselskap, blir utviklet og tilpasset kun mot de store revisjonsselskapene slik at de mindre selskapene ikke klarer å møte konkurranse derfra.

De fleste respondentene sier at de følger med på, og er ofte i dialog med sine kollegaer i lokalmarkedet. Ingen beskriver dette som et press, men forstår det heller som en måte å holde seg oppdatert, samt fange opp gode ideer og løsninger på. Respondent E er den eneste som føler at selskapet ikke blir påvirket av hva konkurrentene gjør, og begrunner dette med at revisjon først og fremst handler om samspillet med kundene. Det er kun Respondent D som opplever et digitaliseringspress fra kundene. Presset går først og fremst på regnskapsløsninger og digitalisering av regnskapsinformasjon. Respondenten presiserer at dette er en ønsket utvikling fra deres side, og sier at de utøver et digitaliseringspress andre veien også. Selskapet oppfordrer også regnskapsførere og -kontorer til å bli mer digitale. Dette fordi de mener kunden fortjener en mer oppdatert løsning og fordi det vil gi en mer effektiv regnskapsprosess.

“Kan man få inn ei fil i stedet for ei hovedbok på papir, så er jo det mye bedre, mye mer effektivt” Respondent D

Andre respondenter opplever ikke at kunden legger noen føringer for hvordan revisjonen skal gjennomføres, men påpeker at kunden kan ha forventninger om at selskapet benytter seg av digitale løsninger. Ifølge respondent B er det ofte en forventning om at kommunikasjon, oversendelser og signering av dokumenter skjer elektronisk. Når det er sagt, kan det ifølge

respondent B være vanskelig å konstatere om dette faktisk skyldes kundenes forventninger eller om det følger selskapets egne ønsker om å effektivisere revisjonen. Ingen av respondentene opplever at kundenes forventninger har endret seg betraktelig de siste årene. Respondent D trekker imidlertid frem at forventet responstid har blitt en helt annen, og at dette til en viss grad skyldes digitaliseringen.

“Du må respondere rimelig fort for å yte en god service. Veldig få er interessert i å vente i dager eller uker på svar på et lite spørsmål, eller for så vidt et stort spørsmål.” Respondent D

Ifølge respondent B forventer kundene at revisor holder seg oppdatert på regelverket og kommer med råd om hvordan bedriften bør tilpasse og organisere seg når det skjer endringer, og påpeker at det blant annet har skjedd en del omleggelser i forhold til skattesystemer. I tillegg til respondent D, er det kun respondent A som mener at eget selskap bevisst oppfordrer sine kunder til å bli mer digital. Respondent G synes ikke at revisor skal blande seg for mye i hva kundene gjør, eller påvirke deres beslutninger. Respondent G sammen med de øvrige respondenter, er av den oppfatning av at kundens digitaliseringsarbeid har en viss påvirkning på dem, og trekker blant annet frem at stadig flere digitale kunder er en forutsetning for at selskapene kan bli mer papirløs. Respondent H understøtter dette og mener at selskapets digitaliseringsarbeid ikke blir bedre enn det svakeste ledd.

“I vår bransje innebærer det at om kundene våre har regnskap på et standard ERP-system, mens bilagene til regnskapet er i bilagspermer, så vil det svekke vår evne til å digitalisere arbeidsflyten fullt ut.” Respondent H

Samtlige respondenter oppgir derfor at de forsøker å tilpasse seg kundenes systemer. Respondent E sier blant annet at de ønsker å være på samme nivå som kundene deres i forhold til arbeidsprosesser, og at de hele tiden har et fokus på at tilbudet som gis til kundene skal være godt og relevant.

“... man kan ikke sitte å se på at kundene våre tar i bruk skybaserte systemer, også sitter vi og reviderer på papir. Det er jo på en måte litt døden på sikt.” Respondent E

Respondenten forklarer videre at det også handler om å finne løsninger som selskapene selv kan spare tid på, *“for tid er jo egentlig penger”*. Respondent F omtaler det som uheldig å

revidere etter tradisjonelle metoder dersom kunden bruker skybaserte systemer, da det svekker litt av grunnlaget for revisors virksomhetsforståelse. Respondent A forklarer videre at kjennskap til kundenes regnskapssystemer er en forutsetning for å være en god rådgiver og samarbeidspartner overfor kundene, og sier at selskapet har stort fokus på å skape gode kundeopplevelser.

Ingen av de intervjuede har en policy om at de ønsker digitale kunder, men påpeker at det vil ha innvirkning for prisen de setter på tjenesteleveringen. Respondent E informerer at de leverer tjenester kunden er interessert i uavhengig av hvor digitale de er, men at prisen på tjenesten vil variere etter hvordan kunden har lagt opp virksomheten sin. Som forklart av respondent B, vil heldigitale kunder med onlinesystemer gjøre det mulig for revisor å logge seg på kundenes systemer fra eget kontor, og på denne måten redusere antall besøk ut til kunden. Antall besøk kan for eksempel ha stor innvirkning på pris og tilbud dersom det er snakk om store geografiske avstander. Dette vil naturligvis også være med på å effektivisere revisjonen, da revisor i mindre grad trenger å forflytte seg.

“... kundene gjør som de vil for å si det sånn. Vi gir dem selvfølgelig råd og tips hvis vi ser at det kan effektivisere økonomifunksjonen eller generelt, men det er ikke sånn at vi stiller krav.”
Respondent H

Respondentene mener at selskapsstørrelse ikke nødvendigvis har innvirkning for hvor digitale kundene er. Respondent F opplever at digitaliseringen i større grad handler om bransje, ressurser og interne forhold. Respondent B, D, og E tror det faller mer på ledelsen i selskapet, og hvorvidt de har interesse og lyst til å utforske nye muligheter. Oppfatningen til enkelte av respondentene er imidlertid at det er langt fra alle kunder som ønsker å være med på den digitale utviklingen. Respondent D tror det handler mye om motstand mot forandringer som gjør at enkelte stritter i mot, og opplever ofte at eldre revisjonskunder har mindre endringsvilje enn de yngre. Respondent A har også et inntrykk av at lokalisasjon spiller inn, og føler at klienter i de nordlige områdene ofte foretrekker mer tradisjonelle metoder. Respondent F er blant dem med store digitale sprik i egen kundeportefølje, og kan blant annet fortelle om en kunde som har levert hele regnskapet sitt skrevet for hånd. I likhet med ovennevnte, forteller respondent A at de fremdeles har mange kunder som foretrekker tradisjonelle metoder. Vedkommende beskriver ikke kundene som motvillig til å ta i bruk nye digitale verktøy, men opplever at de ofte etterspør begrunnelser for hvorfor de bør innføre det.

“... vi som har kunder som er frempå, unge grundere, de vil gjerne at revisor ikke er en sånn gammeldags gubbe som reviderer for hånd. De vil gjerne ha rådgivning, og da må vi være en person som kan dette, eller ihvertfall være noen som prøver å henge med.... det er også veldig mange kunder som tar gamle veier, og da må vi være der for dem også. Vi kan ikke bare si at bare fordi dere ikke er skybasert så vil vi ikke ha dere.” Respondent A

4.8 Kunderelasjoner

Respondent H forklarer at et godt kundeforhold oppstår når revisor klarer å levere det som kundene forventer, til rett pris. Respondent A mener at gode kunderelasjoner i bunn og grunn handler om god kommunikasjon og feedback, og legger i dette at kunden blir hørt og fulgt opp. Respondent B mener på sin side at gode kunderelasjoner er når revisor har en god profesjonell relasjon til kunden. I dette legger vedkommende at kunden er åpen om alle forhold og ikke holder tilbake informasjon som muligens kan påvirke regnskapet negativt. Det forutsettes med andre ord et gjensidig tillitsforhold, og samtlige respondenter mener at gode kunderelasjoner er avgjørende for å få tilgang til informasjon.

“En ting er at vi skal skape tillit til regnskapet til kunden, men hvis ikke kunden har tillit til oss så får vi ikke tilgang til den informasjonen vi trenger for å gjøre en god revisjon heller.” Respondent H

Respondent C vektlegger også tillitsforholdet mellom revisor og klient, og beskriver at et godt kundeforhold er når kunden har tillit til at revisor taler sant og handler etter kundens beste. Gode kundeforhold antas å være avgjørende for å beholde kunden over tid. Et langvarig forhold er fordelaktig fordi det øker revisors kjennskap til, og forståelse av virksomheten og forholdene rundt, hvilket trekkes frem som et vesentlig punkt i forhold til revisjon. I hvilken grad man klarer å holde på kunder er ifølge respondent C også viktig med hensyn til omsetning og tallene på bunnlinjen.

Ifølge respondent H øker sannsynligheten for å beholde kunden når kunden føler at revisor tilfører verdi til selskapet deres. Som forklart av flere av respondentene må revisor derfor, i tillegg til å levere en god revisjon, også være en støttespiller når det gjelder forhold ved siden av selve revisjonen. Dette gjør selskapet mindre sårbar overfor konkurrenter som bruker pris eller andre virkemidler for å tiltrekke seg kunder. Revisor kan blant annet skape verdi gjennom

å avdekke forhold som kan være problematisk ute hos kunden, og gi innspill hvis det er noe revisor mener kunden bør gjøre annerledes. Kunder oppfordres også til å selv ta kontakt med revisor dersom de har spørsmål, eller trenger råd i forbindelse med eksempelvis større investeringer eller omorganiseringer.

“...hvis kunden ringer meg når han har problemer, så har jeg et godt kundeforhold. Hvis han ringer regnskapsfører eller en annen ressursperson, så er det kanskje ikke mitt kundeforhold som er det beste.” Respondent H

Det er imidlertid ikke alt revisor kan hjelpe kunden med, og flere respondenter påpeker at revisor ikke ukritisk bør stille seg til disposisjon uten først å vurdere hvordan det påvirker revisors rolle og uavhengighet. Når det avdekkes problemer hos kunden bør derfor det første spørsmålet være hvorvidt dette er noe som revisor kan hjelpe med, eller om det er noe som bør tas hånd om av ledelsen eller andre ressurspersoner.

“.. i forhold til de små så er det litt, ikke nødvendigvis utfordrende, men det er jo en del ting vi ikke kan gjøre som revisor, men som de kanskje ber oss om hjelp til” Respondent B

Respondent A og B omtaler det som uproblematisk når de forklarer hvorfor de ikke kan utføre visse tjenester. Ifølge respondent H er dessuten revisorloven ganske tydelig på hvilke tilleggstjenester som er akseptable, og trekker blant annet frem teknisk bistand i forhold til utarbeidelse av regnskap og omorganisering, samt rådgivning som omhandler skatt og avgift. Respondent H forteller også at de kjører interne kurs angående revisors uavhengighet, nettopp for å bevisstgjøre medarbeiderne i selskapet om hva de kan, og ikke kan gjøre for kundene sine.

“Kunden skal føle at vi bryr oss om han, men han skal ikke føle at vi er i lommen hans.” Respondent H

For å skape og opprettholde gode og varige kunderelasjoner understrekes også viktigheten av fysiske møter med kunden, da det ifølge respondentene A og H signaliserer at revisor bryr seg om kunden. Respondent H sier også at dersom de drar forbi der kunden holder til, så drar de ofte innom dem fordi de vet kunden setter umåtelig stor pris på det.

“Hvis du bare blir en stemme på telefon, eller i verste fall en som du bare kommuniserer skriftlig med i forbindelse med årsoppgjøret, så blir du fort vraket til fordel for andre som kanskje er mer interessert i virksomheten.” Respondent D

Respondent D mener at det er viktigere for små og mellomstore selskaper å ha et personlig forhold til kundene, og begrunner dette med at de største revisjonsselskapene ofte har mer profesjonelle aktører og en annen informasjonsflyt. Respondent H, som selv har jobbet i en av de fem store tidligere, mener på sin side at gode kunderelasjoner er av like stor betydning for dem. Vedkommende uttrykker dette på følgende måte:

“... veldig mange av de kundene som jeg fikk etter jeg startet opp mitt eget firma, de fikk jeg fra de store fordi de store hadde ikke godt nok kundeforhold. Så det er jo like viktig for dem.” Respondent H

Respondent B, som også har jobberfaring fra de fem store, tror heller ikke nødvendigvis at størrelsen på revisjonsselskapet har så mye å si for hvor viktig kundeforholdet er. Vedkommende har imidlertid et inntrykk av at det kan være større forskjeller hvis man sammenligner kunderelasjonene i større byer kontra mindre tettsteder. Respondent A mener at gode kunderelasjoner generelt er viktig i revisjonsbransjen.

Respondent C sier det er vanskelig å uttale seg om ovennevnte uten å ha arbeidet på høyere nivå i de største revisjonsfirmaene. Vedkommende har likevel en formening om at gode kundeforhold muligens er viktigere for små og mellomstore revisjonsselskap. Dette fordi det å miste en kunde utgjør en større omsetningsmessig konsekvens for mindre revisjonsselskap. Respondent C har også en oppfatning om at det tas for gitt at de største selskapene har den nødvendige kompetansen, og føler at små og mellomstore revisjonsselskap i større grad må bevise at de er kompetent nok. Vedkommende forklarer at dette kan være vanskelig dersom kunden ikke har tillit til dem.

“Vi må mer bevise at vi har den nødvendige kompetansen, og det er ikke alltid så enkelt når man ikke kommer til.” Respondent C

Respondentene ble også spurt om hva de mente var årsaken til at kundene deres valgte dem, og ikke en av de fem store. Respondent D begrunner dette ut fra erfaring og kompetanse, og sier at små og mellomstore revisjonsselskap har et apparat som er mye bedre egnet til å revidere små selskaper. Vedkommende utdyper dette og sier at de største revisjonsselskapene ofte har en tendens til å sende uerfarne revisorer til de minste kundene. Respondent B er av samme oppfatning, og mener at dette kan medføre at kunden ikke føler at de mottar et like godt tilbud. For selv med en erfaren manager i revisjonsteamet er det begrenset hvor mye tid vedkommende vil ha i slike oppdrag. Videre opplever respondent B og C at det gjerne er hyppigere rulleringer og større utskiftninger av revisjonsmedarbeidere i de store selskapene, som for kundene vil bety at de stadig må lære opp nye revisorer.

“Jeg tror at veldig mange synes at det er greit å kunne forholde seg til de samme personene mange år slik at man slipper å forklare ting opp att.” Respondent C

Som revisor hos en ny kunde vil en av de viktigste oppgavene i starten være å klarlegge rutiner og tilegne seg kunnskap om virksomheten. Dette vil sannsynligvis være kunnskap som sittende revisor allerede har opparbeidet seg. Respondent B mener derfor at hyppige utskiftninger kan oppfattes som negativt for kunden, og at små og mellomstore revisjonsselskap kan tilby mer stabil arbeidskraft. Respondent B og H peker også på større avstand mellom den som utfører revisjonen, og den som til syvende sist signerer revisjonsberetningen i de store revisjonsselskapene. Ifølge respondent B kommer dette av at de største revisjonsselskapene har flere mellomledd. Respondent H tror at en forklarende årsak til at kundene velger små og mellomstore revisjonsselskap er at de får direkte kontakt med den ansvarlige partneren, og de som sitter på kompetansen kunden trenger. Dette understøttes av respondent C som har et inntrykk av at det er større partnerinvolvering i små og mellomstore revisjonsselskap, da de typisk har færre kunder per partner. I tillegg mener respondent H at små og mellomstore revisjonsselskap har lettere for å omstille seg, og omtaler selskapet sitt som veldig lite rigid i forhold til måten de arbeider og forholder seg til kunden. Et annet skille er ifølge respondent A måten selskapene velger å fremstille seg på. I motsetning til de store revisjonsfirmaene, som gjerne tar på seg et mer profesjonelt image, forteller respondent A at de ønsker å oppfattes som folkelig og nærmere kunden.

4.9 Kundekontakt

Ifølge respondent B avhenger ofte kundens involvering i revisjonsprosessen av hvorvidt de har intern eller ekstern regnskapsfører. I de tilfeller selskapene har ekstern regnskapsfører er det gjerne vedkommende revisor henvender seg til når noe er uklart, og har mest kontakt med. Respondent H forteller derimot at eget selskapet har et prinsipp om at de ikke skal gå via en tredjemann, og at de alltid skal ha personlig kontakt med kunden. Men dersom det er snakk om mindre viktige forhold kan det avklares i dialog med regnskapskontor eller andre serviceorganisasjoner som ivaretar kundenes interesser. Selskapsstørrelse kan også virke inn på hvor ofte revisor er i kontakt med kunden, der større og mer komplekse kunder ofte har flere vurderingsposter som krever nærmere dialog med ledelsen.

Revisor har ifølge respondentene mest kontakt med kundene gjennom planleggingsfasen på høsten. Formålet med planleggingsfasen er å skaffe seg forståelse om sentrale risikoforhold og virksomhet for øvrig slik at man kan finne rett innfallsvinkel til revisjonen. Denne perioden er derfor også den tiden kunden må sette av mest tid til revisor, og løfte dem når det gjelder kunnskap om selskapet deres. Dette gjelder både for nye og eksisterende kunder, da endringer i for eksempel rammebetingelser og selskapsledelse kan ha innvirkninger for hvordan revisjonen bør gjennomføres. Videre vil det være naturlig å ha jevnlig kontakt med kunden under revideringen av årsregnskapet. Ingen av respondentene (B,D,H) har merket noen betydelig endringer når det gjelder kundenes involvering og engasjement i revisjonsprosessen, og sier at de har forsøkt å holde det samme nivået av kundekontakt.

Alle respondentene forteller at de tilstreber en mest mulig effektiv kommunikasjon, og forklarer at mye av kontakten med kundene derfor skjer over mail. Respondentene beskriver mail som en svært enkel og rask måte å kommunisere og dele informasjon på. Videre tar mail en mer muntlig form sammenlignet med de lange formelle brevene som tidligere ble utvekslet, noe som ifølge respondent B har hatt en positiv innvirkning på kundeforholdet. Kunder foretrekker dessuten ofte å korrespondere over mail, da det passer godt inn i en hektisk hverdag. Respondent B understreker likevel at dette er noe som må tilpasses den enkelte kunde, da det kan være andre kommunikasjonsformer kunden føler seg mer komfortable med. Det som kommuniseres per e-post er hovedsakelig faglig relatert, og som forklart av respondent D vil det alltid være ting som bør diskuteres og tas opp gjennom personlige møter. Respondent B forklarer at en bakside med kommunikasjon over mail er at man ofte mister en del nyanser i spørsmålsstillingen, og at det lettere kan oppstå misforståelser. Respondent B tror derfor at det

er viktig å tenke over hvordan revisor kommuniserer og legger frem informasjon, særlig i forbindelse med feil. Ifølge respondent B kan det nemlig virke ødeleggende på kundeforholdet dersom kunden oppfatter revisor som en person som bare hakker og påpeker det som er blitt gjort feil.

Respondent C har dessuten et inntrykk av at det kan være større vegring for å ta kontakt per mail eller telefon, særlig fra kundenes side, og mener det er enklere å stille spørsmål ved personlige møter. Respondent C føler derfor at digital kommunikasjon skaper større avstand mellom revisor og kunde i den grad det erstatter personlige møter. Respondent A er også av den oppfatning av at det er lettere å bygge relasjoner, og holde kontakt med kunder, dersom man møter dem personlig.

“Når du møter hverandre personlig oftere, så er det enklere når du er i et sånt møte å bare ta opp et sånn der apropos, PS. spørsmål... bruken av e-post har jo en viss tendens til å skape avstand, fordi at der man tidligere kanskje hadde et personlig møte med kunden utveksler man nå bare noen e-poster.” Respondent C

En annen ulempe med digital kommunikasjon er at det blir vanskeligere å lese kunden. Som forklart av flere respondenter oppstår det blant annet større usikkerhet om hvorvidt kundene faktisk oppfatter og forstår budskapet, når det formidles digitalt. Det er også vanskeligere å vite hvordan kundene reagerer på innholdet, da det er begrenset hvor mye revisor klarer å observere eller fange opp i dialog over mail eller telefon. Det er derfor stor enighet blant respondentene om at de fysiske møtene gir et bedre grunnlag for utøvelse av profesjonell skepsis, og at ansikt-til-ansikt kommunikasjon er nødvendig ved avdekkelse av misligheter og andre alvorlige feil.

“... det er lettere å stille spørsmål når du sitter over bordet, og du får jo også et inntrykk av hvor ærlig kunden er nær sagt, altså du ser jo kroppsspråk og du ser et smil, og du ser når han blir forbannet, og det ser du aldri per telefon, så det er i høyeste grad viktig å ha de fysiske møtene” Respondent D

Ifølge respondent D og H har det fysiske møtet alltid vært viktig. Førstnevnte mener imidlertid at det har fått større betydning etterhvert som fjernrevidering i større grad har blitt mulig. Begge selskapene har derfor, selv med kunder spredt over store deler av landet, et prinsipp om personlig kundekontakt som inkluderer personlige møter med kundene minst en gang i året. De

Øvrige respondentene sier at de på et generelt nivå er ute hos kundene en til flere ganger i året, hvor dette blant annet påvirkes av kundenes lokasjon og deres behov for bistand. Ingen av respondentene mener at møtefrekvensen har endret seg betraktelig de siste årene, men det har ifølge respondent D gjort selskapet enda mer bevisst på viktigheten av fysiske møter. Respondent C tror ikke at personlige møter i sin helhet har blitt viktigere, men mener at det enkelte møtet får større betydning etterhvert som det blir færre av de. Flere respondenter nevner også at en konsekvens av digitaliseringen er færre personlige møter i fremtiden. Dersom de fysiske møtene reduseres, mener respondent B at man mister et viktig aspekt ved kunderelasjonen. De fysiske møtene handler mye om at man er ute å ser hva kundene faktisk driver med. Respondent H opplever også at det ofte dukker opp tilleggsoppdrag ute hos kundene. På kundebesøk får man som revisor mulighet til å avdekke hva kundene faktisk har utfordringer med og kan på den måten bistå med hjelp.

”Når man kommer ut til kunden så fanger man jo gjerne opp en del ting som man ikke ville gjort ved å bare sitte på kontoret, bare det å være med i lunchen er en viktig ting egentlig” Respondent B

Respondent D er usikker på hvilken innvirkning digitale hjelpemidler har på kundeforholdet, men sier seg enig om at digitaliseringen har ført til at arbeidet er blitt mer transparent, hvilket letter samarbeid og skaper mer tillit. Respondent D tror ikke at kundeforholdet vil være veldig forskjellig fra det de har nå. Vedkommende tror at det vil skje en utvikling der man vil få bedre digitale systemer som begrenser tidsbruken, men det grunnleggende med å ha kundekontakt og yte service vil fortsatt være avgjørende.

“Selvfølgelig hvis du er totalt akterutseilt i forhold til nye ting så vil jo det ikke være positivt for et fremtidig samarbeid. Men hvis du følger sånn noenlunde med, og du behøver ikke nødvendigvis å være i spissen av digital utvikling, så tror jeg ikke det påvirker kundeforholdet i vesentlig grad.” Respondent D

Respondent A tror at digitaliseringen har hatt positivt innvirkning på kundeforholdet. Vedkommende føler at alle har blitt mer tilgjengelig, og at det har blitt lettere å ta kontakt. Respondent A påpeker også at innsamling av data, f.eks. i forbindelse med årsoppgjøret, kan oppfattes som mas fra kundene side. Digitaliseringen har i så måte ført til mindre mas, da bruk av digitale systemer har gjort kundedata lettere tilgjengelig. Dette fører både til en mer effektiv

revisjon, og ikke minst til bedre utnyttelse av kundenes tid. Respondent H mener også at digitaliseringen frigjør tid som kan brukes til å skape en mer verdiskapende revisjon.

“... når vi har tatt i bruk de digitale verktøyene så har vi på en måte effektivisert den kjedelige delen av revisjonen, sånn at vi har mer tid til å snakke med kunden og finne ut hvor skoen trykker...du får et helt annet forhold til kunden når du kan løfte blikket litt, og frigjøre tiden litt fra de kjedelige oppgavene.” Respondent H

4.10 Oppsummering empiri

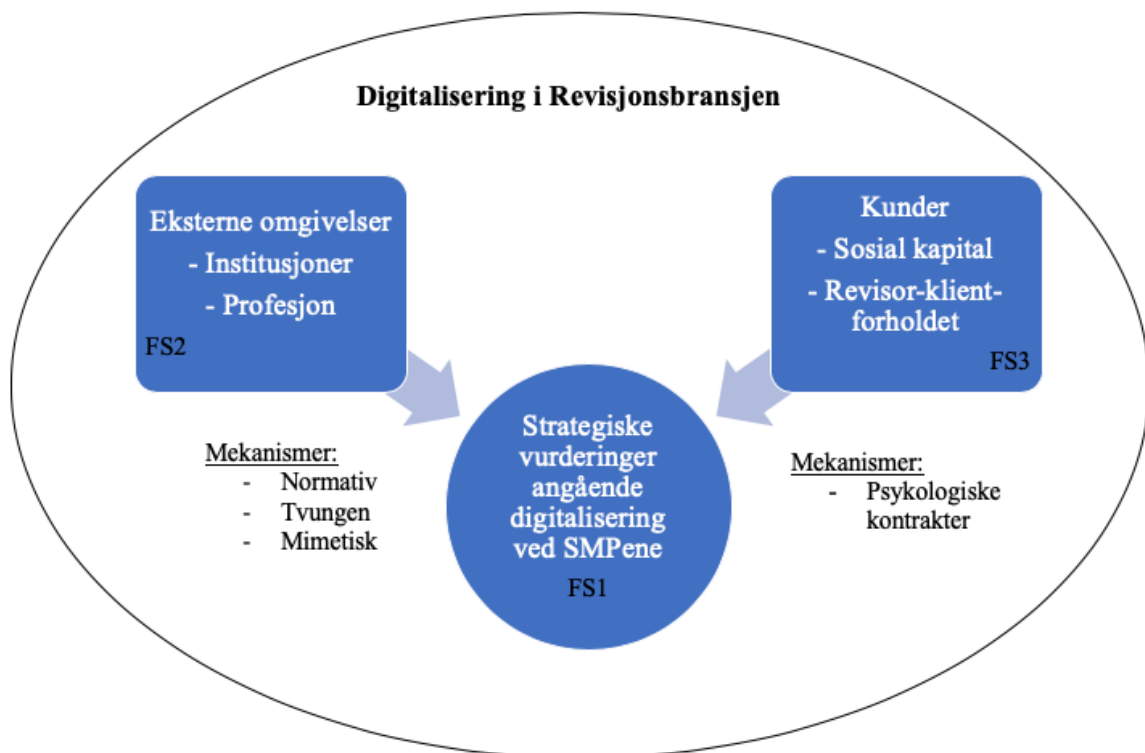
Digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap handler om hvordan digitale verktøy kan bidra til å effektivisere egne arbeidsprosesser. Ingen av respondentene har, eller ser behovet for en nedfelt strategi vedrørende digitalisering, og forklarer at problemstillinger rundt temaet tas opp og diskuteres fortløpende. Selskapsstørrelse, antall ansatte, og en sterk bevissthet rundt digitalisering er gjentakende forklaringer til den manglende strategien. Samtlige respondenter gir likevel uttrykk for at de ønsker, og anser det som viktig å henge med i den teknologiske utviklingen. En mer effektiv revisjon gir blant annet større mulighet til å konkurrere på pris, og frigjør tid som kan brukes på kritiske regnskapsposter. Videre gir digitale systemer økt informasjonstilgang, og krever mindre menneskelig inngripelse. Det er imidlertid delte meninger om digitalisering fører til høyere revisjonskvalitet. En sentral utfordring i forbindelse med digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap er mangelen på et standardisert rapporteringsformat. Dette gjør det både vanskelig å ta i bruk, og utvikle verktøy rettet mot små og mellomstore revisjonsselskap. Videre stiller mer komplekse verktøy og systemer høyere krav til revisors tekniske kompetanse.

Respondentene oppgir at de stadig blir mer papirløs, i den forstand at lagring og administrative prosesser i større grad skjer elektronisk. Excel er fremdeles et mye brukt og viktig basisverktøy, og brukes både til å lage utforminger og utføre revisjonshandlinger. I tillegg har flesteparten av respondentene tatt i bruk, eller planlegger å ta i bruk nye analyseverktøy og digital signering. Små og mellomstore revisjonsselskap har ikke ressurser til å utvikle egen teknologi, og er avhengig av at dette blir en hylleware de kan kjøpe. Det fremkommer også at avansert teknologi ikke er like kostnadseffektivt i små og mellomstore revisjonsselskap, da deres kundeportefølje typisk har et begrenset antall transaksjoner som i teorien skal håndteres likt. Et sterkt kost-nytteperspektiv står derfor sentralt i enhver investeringsbeslutning.

Respondentene opplever ikke et betydelig digitaliseringspress, og kun én respondent mener selskapet opplever et digitaliseringspress fra kundene. Selv om mer digitale kunder forstås å være en forutsetning for at revisjonsselskapene kan digitalisere egen arbeidsflyt fullt ut, er det ingen av respondentene som oppgir at de har en policy om at de ønsker digitale kunder. Digitaliseringen har derfor ikke hatt vesentlig effekt på kundeforholdet. Respondentene trekker likevel frem at forventet responstid har endret seg, og understreker viktigheten av personlig kontakt. Hovedtyngden av respondentene føler heller ikke at de blir påvirket digitaliseringsarbeidet til de fem største revisjonsselskapene, da de ikke anser seg for å være i direkte konkurranse med dem. Respondentene er derimot ofte i kontakt med sine konkurrenter i lokalmarkedet, og beskriver det som en måte å holde seg oppdatert, samt fange gode ideer og løsninger på.

5.0 Empirisk analyse

I dette kapitlet vil vi analysere våre empiriske funn opp mot den teoretiske referanserammen som er lagt til grunn for oppgaven. Problemstillingen forsøkes besvart ved hjelp av forskningsmodellen (Figur 1), hvor hvert av spørsmålene vil bli drøftet i det påfølgende. En oppsummering av de viktigste analytiske funnene vil bli gjengitt til slutt.



Figur: *Forskningsmodell*

5.1 - Å sitte på gjerdet er et bevisst og strategisk valg.

Gjennom det første forskningsspørsmålet ønsker vi å undersøke om revisjonsselskapene har en formalisert strategi vedrørende digitalisering. I teorikapitlet startet vi med å definere strategi som “... *en rekke planlagte tiltak som er fastsatt på forhånd, og som blir vedtatt for å oppnå et bestemt mål*” (Roos et al., 2010:12). Målet med digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap kan ses i sammenheng med beskrivelsen av digitaliseringen i revisjonsbransjen og hvilke muligheter som forbindes med fenomenet. Slik det fremkommer av datamaterialet kan digitalisering i stor grad forstås som utviklingen med å få alt over på data, og bruk av databaserte verktøy. Dette sammenfaller med Gartner Group (2017) sin definisjon av digitalisering, som ser på digitalisering som prosessen mot en mer digital virksomhet. Videre forklarer Gartner Group (2017) at digitalisering innebærer bruk av digital teknologi som endrer virksomheten, gir nye inntekter og verdiskapende muligheter. En av de mest fremtredende endringene til revisjonsselskapene er ifølge de empiriske analysene overgangen mot en stadig mer papirløs arbeidsform. I tillegg har selskapene innført, eller planlegger å innføre elektronisk signatur. Flere er også i gang med å teste nye analyseverktøy. Digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap synes dermed i stor grad å handle om hvordan selskapene kan forbedre eksisterende arbeidsprosesser gjennom bruk av digitale verktøy. Ingen av selskapene har lagt spesifikke planer eller iverksatt tiltak i forkant av digitaliseringen, og forklarer at problemstillinger rundt digitalisering tas opp og diskuteres fortløpende. Slik det fremkommer av det empiriske datamaterialet er det derfor ingen av selskapene som, per definisjon, har en formalisert strategi vedrørende digitalisering. Selskapene virker heller ikke å ha behov for en nedfelt strategi, der størrelsen på selskapet og antall ansatte er gjentakende forklaringsfaktorer.

Dersom man ser utover strategi som et planmessig konsept, er det imidlertid andre aspekter ved datamaterialet som tilsier at revisjonsselskapene har et strategisk forhold til digitalisering.

Med utgangspunkt i definisjonen til Roos et al. (2010) kan strategi forstås som bestemte veivalg som skal hjelpe selskapene med å nå sine mål. Strategi handler derfor like mye om å ta avveininger og bestemme seg for hva man ikke skal gjøre (Rothermel, 2015; Porter, 1996; Rumelt, 2011). Samme tankegang finner vi blant respondentene, som understreker viktigheten av å ha et bevisst forhold til digitalisering, og en klarhet om hva selskapet skal og ikke skal gjøre. Det presiseres blant annet at revisjonsselskapene ikke bare kan kaste seg ut i alt mulig i frykt for å gå glipp av noe, hvilket tilsvarer utsagnet fra Rothermel (2015) som sier at et forsøk å være “*alt for alle*” sannsynligvis ikke lønner seg. Hva som skal digitaliseres må derfor, i likhet

med strategi, bestemmes med hensyn til interne og eksterne forhold (Andersson & Rosenqvist, 2018).

Baurua et al. (2004) hevder at alle selskap har ulike forutsetninger for å lykkes med digitaliseringen. En av årsakene til at digitaliseringen ikke er kommet lenger i små og mellomstore revisjonsselskap er mangelen på nødvendig kompetanse og de nødvendige økonomiske ressursene som kreves for å kunne utvikle egne verktøy og systemer. Dette får også støtte i forskning som sier at mindre selskap typisk har begrensede ressurser, og dermed har større vanskeligheter med å digitalisere seg (BarNir et al., 2003; Webster, 1995). I motsetning til de fem store, virker det som om små og mellomstore revisjonsselskap i større grad er avhengig av at digitale verktøy blir en hyllevare som kan kjøpes og eventuelt tilpasses eget selskap. Funnene fra de empiriske analysene reflekterer dessuten en felles oppfatning om at små og mellomstore revisjonsselskap ikke vil få en betydelig konkurransefordel av å være først ute med å ta i bruk ny teknologi.

Det er samtidig delte meninger om hvorvidt avansert teknologi hever revisjonskvaliteten for små og mellomstore revisjonsselskap og deres type kundegrupper. På den ene siden hevdes det at digitale verktøy vil føre til høyere revisjonskvalitet som følge av økt informasjonstilgang og mindre menneskelig inngripelse. På den annen side består kundeporteføljen til selskapene av et begrenset antall transaksjoner som i teorien skal håndteres likt. Avansert teknologi fremstår derfor ikke som like kostnadseffektivt for små og mellomstore revisjonsselskap, hvor bruk av Excel kan gjøre samme nytte. Det faktum at selskapene fremdeles må revidere etter standarder gjør at digitalisering i større grad representerer alternative tilnærminger for innhenting av revisjonsbevis. Tilsvarende argument har også blitt brukt i tidligere forskning, hvor regulatoriske og faglige standarder blir brukt som argument for at det ikke foreligger kvalitetsforskjeller mellom de største og øvrige revisjonsselskapene (Lawrence et al., 2011). Innsamlet data viser i tillegg at små og mellomstore selskap opplever store sprik i hvor digitale kundene er, noe som medfører at fokuset i større grad har omhandlet å tilpasse seg systemene til kundene, enn å ta i bruk ny teknologi. Dette kan sees i sammenheng med Alles (2015), som hevder at revisjonsselskap tilpasser seg kundenes praksis og er ofte motvillig til å bruke teknikker som ligger langt foran de som er vedtatt av deres klientfirmaer.

Som foreslått av Sirois et al. (2016) tyder ovenstående drøfting på at små og mellomstore revisjonsselskap har ulik investeringsstrategi når det gjelder revisjonsteknologi. De største

revisjonsselskapene fører ifølge Sirois et al. (2016) ofte en differensieringsstrategi, noe som i større grad medfører høyere investeringer i ny teknologi. Investeringsstrategien i små og mellomstore revisjonsselskap synes derimot først og fremst å være drevet av et ønske om å effektivisere arbeidsprosessen, noe som også gjenspeiles i respondentenes beskrivelser av digitalisering i revisjonsbransjen.

Andersson & Rosenqvist (2018) hevder det er vanlig at selskaper utforsker nye digitale løsninger samtidig som de fortsetter sine ordinære aktiviteter. Det innebærer at ny teknologi må organiseres og håndteres i forhold til eksisterende forretningsvirksomhet. Innsamlet data viser i likhet at nye digitale løsninger testes i en periode før de eventuelt implementeres. For at ny teknologi skal innføres må investeringen medføre reelle ressursbesparelser for selskapet, da det beskrives som meningsløst å sette seg inn i, samt lage rutiner rundt nye systemer som ikke er gode nok. Vurderingene til små og mellomstore revisjonsselskap synes derfor i stor grad å være drevet av et sterkt kost-nytte-perspektiv, noe som er et annet kjennetegn ved strategier. Roos et al. (2010) sier eksempelvis at strategi handler om å skape verdi på en mest mulig lønnsom og effektiv måte. Dette underbygges også av Rothaermel (2015), som sier at verdien som skapes må overgå kostnadene forbundet med å skape en slik verdi.

Slik det fremkommer av det empiriske datagrunnlaget er det ingen av selskapene som har ambisjoner om å være fremst i køen når det gjelder digitalisering. Deres beskrivelser reflekterer i så måte en reaktiv tilnærming til digitalisering, i den forstand at selskapene venter på at endringer skal skje før de reagerer på dem. Denne “vent å se”-tilnærmingen tilsvarer nødvendigvis ikke en passiv holdning til digitalisering, og kan ifølge Sull (2005) like fullt være en strategi. Valget om “active waiting” er basert på det faktum at ledere ikke kan forutse eller kontrollere hvordan fremtiden vil utfolde seg. Strategien består derfor av å forutse, forberede seg på og gripe muligheter, og håndtere trusler etterhvert som de oppstår. Tilsvarende tankesett går igjen i våre empiriske data, som viser at selskapene i større grad velger å fokusere på de åpenbare trendene innenfor regnskap og revisjon, og at svært lite ressurser går med til å predikere fremtiden. Et annet funn fra analysene er at små og mellomstore revisjonsselskap ønsker å henge med i den digitale utviklingen, men erkjenner at det kan være utfordrende å holde seg oppdatert om alt som skjer i bransjen.

Strategien kjennetegnes videre ved at den er bygget rundt det Sull (2005) betegner som en “fuzzy” visjon. Sull (2005) hevder at en uklar visjon virker fordi den tilbyr retning og et sett

med ambisjoner uten å for tidlig låse selskapet inn i bestemte tiltak. Dette støttes også av Mintzberg (1987) som hevder at mangelen av en klar strategi ikke nødvendigvis er noe negativt, og kan noen ganger være en nødvendighet som følge av at miljøet har blitt så dynamisk. Til tross for at digitalisering i revisjonsbransjen kan forstås som en gradvis prosess, i den forstand at endringer ikke vil skje over natten, er det likevel stor usikkerhet rundt hvordan fremtiden blir. Revisjonsbransjen påvirkes dessuten i stor grad av hvordan digitaliseringen utvikler seg i andre bransjer, og da særlig regnskapsbransjen. Det faktum at strategi er et konsept forankret i stabilitet (Teece, 1984), medfører dermed at det noen ganger kan være mer fornuftig å velge en gradvis tilnærming slik at man raskere kan omstille seg (Mintzberg, 1987).

Selv om målene med digitalisering ikke er definert eksplisitt er det mye som tyder på at selskapene arbeider målrettet i forhold til digitalisering. Det empiriske datagrunnlaget gjenspeiler blant annet sterk bevissthet rundt digitalisering, og en felles enighet om at digitalisering ikke er noe små og mellomstore revisjonsselskap kan se bort fra. Bell et al. (2004) hevder i likhet at fraværet av en eksplisitt strategi ikke nødvendigvis betyr at man mangler en strategisk visjon. Små og mellomstore revisjonsselskaper gir uttrykk for at de ønsker å henge med i den digitale utviklingen. Dette kan gjenspeiles gjennom deres deltakelse på digitaliseringsakademiet i regi av revisorforeningen, samt et tilsynelatende fokus på holde seg oppdatert og fremstå som aktuell. Selskapene har med andre ord en klar formening om hva de ønsker å oppnå med digitalisering, samtidig som de ønsker å holde mulighetene åpne. Deres ambisjoner fungerer dermed som retningsgivende og styrende på den ene siden, samtidig som det gir rom for fleksibilitet og tilpasninger underveis.

Delkonklusjon:

Digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap handler i stor grad om hvordan selskapet kan forbedre eksisterende arbeidsprosesser gjennom bruk av digitale verktøy, hvor problemstillinger knyttet rundt digitalisering diskuteres fortløpende. Basert på de empiriske analysene har ikke digitaliseringen medført vesentlig endringer i virksomheten til små og mellomstore revisjonsselskap, og slik det fremkommer av datamaterialet er det ingen av selskapene som, per definisjon, har en formalisert strategi vedrørende digitalisering. Små og mellomstore revisjonsselskap har imidlertid et bevisst forhold til digitalisering, men på grunn av begrensede ressurser er selskapene i større grad avhengig av at digitale verktøy blir en hylleware som kan kjøpes og eventuelt tilpasses eget selskap. Et annet viktig funn er at det er

en felles formening at digitalisering ikke vil gi noen betydelig konkurransefordel for små og mellomstore revisjonsselskap.

Videre antyder funnene fra analysen at små og mellomstore revisjonsselskap bruker en reaktiv tilnærming til digitalisering, i den forstand at selskapene venter på at endringer skal skje før de reagerer på dem. Denne “vent å se”-tilnærmingen tilsvarer nødvendigvis ikke en passiv holdning til digitalisering, og blir i litteraturen omtalt som en strategi under navnet “Active waiting”. I stedet for å forplikte seg til en fjern og veldefinert fremtid forbereder selskapene seg på de mest åpenbare trendene innenfor revisjon og regnskap. Dette kan tenkes å tilby den fleksibiliteten som kreves for å omstille seg raskt når endringer inntreffer. Funnene fra analysen tilsier dermed at små og mellomstore revisjonsselskap har et strategisk forhold til digitalisering, og impliserer også at valget om å ikke ha en nedfelt strategi kan betraktes som en strategisk vurdering.

5.2 - (Fraværende) digitaliseringspress

Oppgavens andre forskningsspørsmålet handler om hvordan selskapene oppfatter og responderer til forventninger knyttet til digitalisering i sine eksterne omgivelser. Våre empiriske data viser at ingen av selskapene opplever et merkbart digitaliseringspress. Selskapene kan imidlertid ikke forvente å være upåvirket av dets omgivelser, hvor både det interne og eksterne miljøet kan tenkes å påvirke organisasjoners handlinger. Forskningsspørsmålet vil derfor bli drøftet med utgangspunkt i institusjonell teori og sosial kapital. Institusjonell teori fokuserer på forholdet mellom organisasjonen og dens omgivelser (Bebbington et al., 2014), der et grunnleggende prinsipp er at det ytre miljøet utøver et press om hvordan organisasjonen skal tilpasse seg. Dette fører til det DiMaggio & Powell (1983) kaller “isomorfiing”, hvor det skilles mellom tre typer isomorfiisme - tvungen-, mimetisk-, og normativ isomorfiisme.

Tvungen isomorfiisme vil si at noe er påtvunget utenfra i form av formelt eller uformelt press (DiMaggio og Powell, 1991). Presset stammer typisk fra ressurser som organisasjonen avhenger av, hvilket gjør at man føler seg tvungen til å gi etter. I revisjonskonteksten kan kunder tenkes å utgjøre en slik ressurs, og flere studier har konkludert med at kunder utøver et digitaliseringspress (Capgemini & MIT Sloan, 2011; Hirt & Willmott, 2014). Ifølge Hirt & Willmott (2014) gjelder dette først og fremst kunder i større selskaper, da mindre selskaper sannsynligvis ikke opplever et like stort digitalt press fra kundene sine. Våre funn trekker i

samme retning, da det kun er én av respondentene som oppgir at selskapet opplever et digitaliseringspress fra sine kunder. Årsaken til at ikke flere av selskapene opplever et press fra kundene kan imidlertid skyldes at respondentene legger ulik betydning til begrepet. Det fremkommer blant annet av analysene at kundene ofte har forventninger om at selskapet benytter digitale løsninger, herunder at kommunikasjon, oversendelser og signering skjer elektronisk. Ettersom at kunder kan betraktes som en ressurs selskapene avhenger av, kan deres forventninger til bruk av teknologi betraktes som et uformelt press, selv om ingen av selskapene opplever dette som et digitaliseringspress.

Ifølge IAASB (2016) kan kunder som anvender avansert teknologi i sin virksomhet ha forventninger om at revisor også utnytter teknologi effektivt. Våre empiriske funn viser i likhet at kunder som er frempå i forhold til digitalisering gjerne forventer at revisor henger med i utviklingen. Dette kan videre kobles opp mot rådgivning, da kjennskap til kundenes regnskapssystemer er en viktig del av revisors virksomhetsforståelse. Det er imidlertid ikke alle kunder som er like oppdatert rundt den digitale utviklingen, og som våre empiriske data viser, varierer kundenes bruk og holdning til digitale verktøy. Det nevnes blant annet kunder som fremdeles leverer på bilag på papir, og som er motvillig til å innføre digitale løsninger som e-signatur. I ekstreme tilfeller finnes det også kunder som leverer regnskapet skrevet for hånd.

Ovennevnte kan nærmest tolkes som at revisjonsselskapene også opplever et press om å ikke digitalisere seg, og står følgelig overfor motstridende krav fra kundene. Kundenes digitaliseringsarbeid har med andre ord stor innvirkning på den digitale utviklingen til små og mellomstore revisjonsselskap. Dersom denne innvirkningen er så stor at den begrenser selskapets digitaliseringsarbeid, kan det betraktes som det Gabbay & Leenders (2002) beskriver som “sosial svakhet”. Sosial svakhet er når selskapet blir begrenset og lider av sine sosiale forbindelser (Gabbay & Leenders, 2002). Selskapenes digitaliseringsarbeid blir ikke bedre enn det svakeste ledd, og kunder som leverer på papirbilag svekker selskapets evne til å kunne digitalisere arbeidsflyten fullt ut. Kundenes forventninger til bruk av tradisjonelle metoder vil dermed også kunne være i uoverensstemmelse med revisjonsselskapenes ønsker om å digitalisere egne arbeidsprosesser.

Ifølge Oliver (1991) vil selskaper som står overfor motstridende krav, eller opplever uoverensstemmelser mellom institusjonelle forventninger og selskapets interne mål, velge en kompromisstrategi som svar på det institusjonelle presset. Oliver (1991) forklarer at selv om

overholdelse av kundenes krav gir økt sosial støtte, kan deres forventninger og krav noen ganger fremstå som ukvalifisert. Årsaken til at enkelte selskap velger å oppfordre kundene til å bli mer digital er fordi de mener kunden fortjener en mer oppdatert løsning. En effektivisering av revisjonen frigjør eksempelvis tid som kan brukes til å skape merverdi for kunden, og i den grad digitale systemer gir større informasjonstilgang fører det også til bedre utnyttelse av kundens tid. Dette kan tolkes som at både revisjonsselskapene og kundene vil være tjent med mer digitaliserte arbeidsprosesser, og kan følgelig gjøre at forventninger som motarbeider en slik utvikling blir oppfattet som ukvalifisert.

Av de tre ulike kompromisstrategiene Oliver (1991) tilbyr er det balanseringsstrategien som treffer nærmest respondentenes beskrivelser. En balanseringsstrategi innebærer at selskapet forsøker å oppnå paritet mellom interne og eksterne ønsker, og er dermed mer aktiv i å fremme egne interesser. Et eksempel på dette er når revisor oppfordrer kundene til å bli mer digital. Funnene fra analysen viser at selv om revisjonsselskapene forsøker å påvirke kundene til å bli mer digitale, er det imidlertid ingen av selskapene som stiller krav til kunden. Små og mellomstore revisjonsselskap virker i større grad å innrette seg etter kundenes forventninger, så fremt det ikke går utover revisors uavhengighet. Dette sammenfaller ikke med en kompromisstrategi, og trekker derfor mer i retning av at små og mellomstore revisjonsselskap anvender en aksepteringsstrategi i form av "overensstemmelse" (Oliver, 1991). Overensstemmelse er når et selskap bevisst og strategisk velger å overholde institusjonelle press, her kundenes forventninger, fordi det forventes å gi fordeler som sosial støtte, ressurser eller forutsigbarhet (DiMaggio, 1988; Meyer & Rowan, 1983; Pfeffer & Salancik, 1978).

Ifølge Goldman & Barlev (1974) er revisjonsbransjen et meget konkurranseutsatt marked der revisjonstjenesten i utgangspunktet oppfattes som et homogent produkt. Forfatterne hevder derfor at revisor befinner seg i en relativt svak posisjon når det gjelder uenigheter med kunder, da muligheten for å bli erstattet med et konkurrerende firma er stor (Goldman & Barlev, 1974). Flere hevder derfor at revisjonsklienten vil ha maktbalansen i revisor-klient- forholdet, og at det derfor er klientens syn på forholdet som er viktigst (Goldman & Barlev, 1974; Kuenzel & Krolikowska, 2008). Å ikke møte kundenes forventninger kan for eksempel tenkes å påvirke kundetilfredsheten, og i neste omgang lengden på kundeforholdet. Valget om å innfri kundenes forventninger kan dermed tenkes å tilby en viss forutsigbarhet i den grad det reduserer sannsynligheten for at en kunde ønsker å avslutte forholdet. Hvorvidt revisjonsselskapene

klarer å holde på kunden påvirker naturligvis også omsetningen, og særlig for mindre revisjonsselskaper, da tap av kunder ofte utgjør en større inntektsmessig konsekvens.

Langvarige kundeforhold er ifølge revisjonsselskapene fordelaktig fordi det øker revisors kjennskap til, og forståelse av virksomheten og forholdene rundt. Leivinthal & Fichman (1988) forklarer i likhet at langvarige forhold medfører betydelige besparelser med hensyn til tid og innsats som følge av at den sosiale kapitalen blir større. Ifølge Bourdieu (1986) er sosial kapital noe som skapes og utvikles gjennom relasjonene man har til andre. Sosial kapital er av den grunn ikke noe som lett kan overføres (Nahapiet & Ghoshal, 1998), og må betraktes som en investering i et gitt forhold. Gitt at hvert kundeforhold har en verdi, vil det derfor være i revisjonsselskapenes interesse å beholde kundene lengst mulig. Flere forskere har dessuten konkludert med at sosial kapital har større innvirkning på økonomisk vekst enn den enkeltes kunnskap og ferdigheter (Putnam, 2001; Halpern, 2005). Videre viser tidligere forskning at lojale kunder kan medføre en rekke økonomiske fordeler som økt salg, høyere inngangsbarrierer for konkurrenter, samt gjøre kundene mindre mottakelig for tilbud fra konkurrenter som tilbyr lavere revisjonshonorarer (Delgado-Ballester & Munuera-Alema'n, 2001). Sosial støtte kan også virke inn på selskapets renommé og personlige anbefalinger, som ifølge Kirchmajer & Patterson (2004) er av særlig stor betydning for små og mellomstore selskaper når det gjelder å tiltrekke seg nye kunder. Overnevnte tyder på at forventet legitimitet og økonomiske gevinster er høy ved samtykke, og kan følgelig forklare hvorfor små og mellomstore revisjonsselskaper ikke synes å stille krav, eller forsøker å oppnå kompromiss med kundenes forventninger.

En annen gjentakende forklaring på hvorfor små og mellomstore revisjonsselskaper har blitt hengende etter i den digitale utviklingen, er fraværet av digitale verktøy som er tilpasset deres kundeportefølje. I stor grad handler dette om at kundene rapporterer i mange forskjellige formater, slik at prosessen med å overføre informasjonen til andre revisjonsverktøy ikke kan utføres effektivt. Tilsvarende finner vi i forskningen til Waldon (2018), som sier at revisorer med små og mellomstore klientfirmaer møter problemer med å overføre data effektivt til ulike revisjonsverktøy. En konsekvens er at det blir vanskeligere å ta i bruk digitale verktøy som skal forbedre revisjonskvaliteten, uten å øke kostnaden. Det nevnes blant annet problemer med regnskapsprogram som ikke er kompatible med de digitale verktøyene på markedet. Fra 2020 blir imidlertid SAF-T innført, noe som innebærer at kunder med over fem millioner i omsetning blir pålagt å rapportere regnskapsinformasjon i et gitt format. Dette kan forstås som et formelt

press fra kundenes side. Ifølge Evers et al. (2017) vil SAF-T rapporteringen også påvirke revisors arbeidshverdag, noe våre empiriske funn også gjenspeiler. Små og mellomstore revisjonsselskap mener at innføringen av SAF-T vil forenkle prosessen med å samle og overføre kundedata til revisors egne systemer. Innføringen vil trolig også gjøre det lettere å utvikle verktøy som er bedre tilpasset deres kundeportefølje, og kan således tenkes å sette fart på digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap. Evers et al. (2017) forklarer i likhet at SAF-T gir større muligheter med tanke på dataanalyse og effektivisering av revisjon, og at dette i sin tur vil øke forventningene om bruk av analyse- og databehandlingsverktøy. Forfatterne hevder derfor at bransjen må omstille seg, noe som kan sees i sammenheng med forskere som sier revisor må tilpasse seg skiftende forventninger i samfunnet for å oppfattes som legitim (Bierstaker et al., 2001; Caster & Verardo, 2007; Flint, 1988, Wallerstedt et al., 2006).

Det faktum at revisjonsselskapene er avhengig av legitimitet for å overleve, gjør at eventuelle virkninger av SAF-T kan forstås som et uformelt press som selskapene må innrette seg etter for ikke å risikere å handle i overensstemmelse med den generelle oppfatningen i samfunnet (Gumpert & Allert, 2017). Dette peker mot at revisjonsselskapene vil velge å respondere i form av en overensstemmelsesstrategi. Selv om effektene av SAF-T rapportering fremdeles er ukjent, mener Evers et al. (2017) at det peker mot mer konkurranse i bransjen. Dette kan sees i sammenheng med våre empiriske funn som tilsier at en mer effektiv revisjon gir større mulighet for å konkurrere på pris, samt frigjøre tid som kan brukes på å skape merverdi for kunden. Innføringen av SAF-T kan derfor tenkes å utøve et sterkt digitaliseringspress på små og mellomstore revisjonsselskap.

Små og mellomstore selskap oppgir at det kan være utfordrende å tilegne seg tilstrekkelig kunnskap om hvilke områder som kan effektiviseres og forbedres. I situasjoner preget av usikkerhet foreslår Oliver (1991) og Powell & DiMaggio (1991) at organisasjoner enten bevisst eller ubevisst etterligner sine konkurrenter som har suksess. I forhold til digitalisering betyr dette at revisjonsselskapene bruker sine konkurrenter som referanseramme ved fastsettelse av digitale strategier (Feigenbaum & Thomas, 1994; Mol & Birkinshaw, 2009). Basert på det empiriske datamaterialet har ikke revisjonsselskapene ressurser til å utvikle egne systemer og verktøy, og er dermed ikke i posisjon til å imitere suksessen til de fem store når det gjelder digitalisering. I tillegg fremkommer det av analysene at små og mellomstore revisjonsselskap ikke opplever å være i en direkte konkurransesituasjon med de aller største, hvilket kan tolkes

som at det først og fremst er andre små og mellomstore revisjonsselskap som utgjør sammenligningsgrunnlaget deres.

Ifølge Galaskiewicz & Wasserman (1989) imiterer beslutningstakere først og fremst aktører de kjenner og stoler på (Oliver, 1991), noe som også våre empiriske funn antyder. Innsamlet data viser at små og mellomstore revisjonsselskap ofte er i kontakt med sine kollegaer i lokalmarkedet, og omtaler det som en måte å fange opp gode ideer og løsninger på. Dette sammenfaller med tidligere litteratur om sosial kapital, som foreslår at selskaper bruker sine sosiale koblinger til å identifisere “kompetansehull” (Wang & Noe, 2010). Ovennevnte kan tolkes som at revisjonsselskapene er en del et større sosialt nettverk, der aktørene blant annet utveksler informasjon og erfaringer med ulike digitale verktøy dem i mellom. Tidligere forskning viser dessuten at mindre organisasjoner som vier færre ressurser til strategisk personale (Limberman-Yaconi et al., 2010) i større grad baserer deres beslutninger på erfaring, kunnskap, og sosiale forbindelser (Westhead et al., 2009; Jansen et al., 2011). Selskapenes tilknytning til konkurrenter kan derfor betraktes å være en del av deres sosiale kapital. Det faktum at konkurrenter blir omtalt som “kollegaer” forsterker inntrykket vårt om at aktørene i revisjonsbransjen er sosialt integrert.

Aktørenes “villighet” til å dele informasjon kan muligens forklares med utgangspunkt i sosial bytteteori, som sier at mennesker føler seg forpliktet til å gi noe tilbake når de selv mottar noe (Bleu, 1964). I tillegg må det tas i betraktning at små og mellomstore revisjonsselskap hovedsakelig benytter seg av digitale verktøy som i teorien er tilgjengelig for alle, slik at informasjonsdelingen medfører antageligvis ikke noen betydelig konkurransemessig ulempe. Innsamlet data sier imidlertid ikke noe om i hvilken grad respondentene tar etter sine konkurrenter, eller hvor stor påvirkningskraft konkurrentene har. På den annen side viser det empiriske datamaterialet lite variasjoner i respondentenes holdninger til og bruk av digitale verktøy, og gir et inntrykk av at det er store likhetstrekk mellom små og mellomstore revisjonsselskap. En forklarende årsak til at små og mellomstore revisjonsselskap ikke har kommet lenger i den digitale utviklingen kan derfor være en mangel på suksessfulle selskaper å imitere, noe som også kan sees i sammenheng med deres tilsynelatende reaktive tilnærming til digitalisering, jf. forskningsspørsmål 1.

Ifølge våre empiriske data er revisorforeningen en sterk pådriver innenfor digitaliseringen i revisjonsbransjen, hvor seks av åtte selskap har deltatt på digitaliseringsakademiet deres. Skoleringen handler først og fremst om å øke bevisstheten rundt digitalisering, samt å fremskynde en omstilling i bransjen. Revisorforeningen kan følgelig forstås å utøve et digitaliseringspress, og faller inn under det DiMaggio & Powell (1983) betegner som normativ isomorfisme. Normativ isomorfisme har sin bakgrunn i faglige og profesjonsrelaterte normer og regler, og handler om hva andre forventer og mener er rett (DiMaggio og Powell, 1983). Slik det fremkommer av analysene var imidlertid selskapenes utbyttet av kurset varierende, primært som følge av at teknologien som ble presentert ikke var direkte rettet mot revisjonsbransjen. Revisorforeningen er heller ikke tydelig på hvilke teknologier de mener revisjonsselskapene bør innføre, eller hvilken nytte selskapene vil ha av den nye teknologien. Det faktum at små og mellomstore revisjonsselskaper oppfatter budskapet omkring digitalisering som noe uklart, kan videre tolkes som at opplevd digitaliseringspress også vil oppleves uklart. Dette kan i neste omgang medføre at revisjonsselskapene i større grad vil være mer aktiv i å fremme egne interesser gjennom en kompromisstrategi.

Delkonklusjon:

Små og mellomstore revisjonsselskap påvirkes av sine eksterne omgivelser, i form av krav fra myndighetene, forventninger fra kunder og fra samfunnet for øvrig. Ut fra de empiriske analysene fremkommer det at revisjonsselskapene opplever motstridende krav og forventninger fra sine kunder, noe som dermed også påvirker opplevd digitaliseringspress. I de tilfellene hvor kundenes forventninger står i uoverensstemmelse med revisjonsselskapets interne mål og i den grad begrenser selskapets eget digitaliseringsarbeid, tilsier likevel funnene fra analysen at små og mellomstore revisjonsselskap i stor grad vil forsøke å innrette seg etter kundenes forventninger, så fremt dette ikke går ut over revisors uavhengighet. At små og mellomstore revisjonsselskap velger å akseptere det institusjonelle presset kan begrunnes ut fra forventninger om at det vil påvirke kundetilfredsheten og potensielt lengden på kundeforholdet. De forventede økonomiske gevinstene er med andre ord høy ved samtykke, og kan følgelig forklare hvorfor selskapene ikke synes å stille krav, eller forsøker å oppnå kompromiss med kundenes forventninger. Innføringen av SAF-T kan derimot tenkes å utøve et sterkere digitaliseringspress, da det er en felles oppfatning om at det vil bli enklere å utvikle verktøy tilpasset små og mellomstore revisjonsselskap. Dette vil i neste omgang trolig øke forventningene til bruk av digitale verktøy og kan på den måten tenkes å sette fart på digitaliseringen innenfor små og mellomstore revisjonsselskap.

Digitalisering synes ikke å ha medført vesentlige endringer i små og mellomstore revisjonsselskap. Dette kan skyldes fraværet av, eller et for svakt normativt press. Selv om revisorforeningen blir trukket frem som en sterk pådriver innen digitaliseringen, fremkommer det av analysene at selskapene har vanskeligheter med å oppfatte budskapet deres. Et annet funn er at små og mellomstore revisjonsselskap utgjør et større sosialt nettverk, der aktørene aktivt søker og deler informasjon for å holde seg oppdatert vedrørende digitalisering. Innsamlet data sier imidlertid ikke noe om i hvilken grad respondentene tar etter sine konkurrenter, eller hvor stor påvirkningskraft konkurrentene har. Samtidig viser det empiriske datagrunnlaget lite variasjoner i respondentenes holdninger til og bruk av digitale verktøy, noe som gir et inntrykk av at det er store likhetstrekk mellom små og mellomstore revisjonsselskap. En forklarende årsak til at små og mellomstore revisjonsselskap ikke har kommet lenger i den digitale utviklingen kan derfor være en mangel på suksessfulle selskaper å imitere, noe som også kan sees i sammenheng med deres tilsynelatende reaktive tilnærming til digitalisering, jf. forskningsspørsmål 1. På den annen side fremkommer det av de empiriske analysene at små og mellomstore revisjonsselskapene ikke anser seg for å være i direkte konkurranse med de fem store, noe som kan forklare hvorfor selskapene ikke anser at det vil gi betydelige konkurransefortrinn å være først ute med å ta i bruk ny teknologi.

5.3 - Kunderelasjoner er styrende

I likhet med Granovetter (2005) viser våre resultater at gode kunderelasjoner er viktig fordi det kontrollerer selskapets informasjonstilgang, i den forstand at det kan påvirke hvor villig kunden er til å dele informasjon. Kundene må blant annet løfte revisor når det gjelder kunnskap om virksomheten deres, noe som fremhever det faktum at revisor-klientforholdet preges av informasjonsasymmetri (Kopp et al., 2003). Ifølge våre empiriske data er tilstrekkelig informasjon nødvendig for å utføre en god revisjon, og i den grad kunden er samarbeidsvillig og åpen om alle forhold, bidrar dette til en mer effektiv tjenestelevering. Et gjensidig tillitsforhold betraktes derfor for å være avgjørende i små og mellomstore revisjonsselskap. Dette får også støtte i tidligere forskning som viser at hyppig samhandling skaper nære bånd, og oppfordrer til utveksling av sensitiv informasjon (Gelderman et al., 2016). I revisjonskonteksten kan sensitiv informasjon tenkes å være informasjon som muligens påvirker regnskapet negativt. Revisors tilknytning til kunden, og tilliten dem imellom, kan betraktes å være en del av revisjonsselskapenes sosiale kapital. Dette fordi gode kunderelasjoner antas å lette samhandling, og er ifølge Coleman (1998) et viktig kjennetegn ved sosial kapital.

Tidligere forskningsopplegg har konkludert med at revisjonsselskapene differensierer seg gjennom deres relasjon til kunder (Fontaine et al., 2013; Sarapaivanich & Patterson, 2014). Revisors tilknytning til kunden antas dermed å være avgjørende for om selskapene klarer å beholde kunden over tid, noe våre empiriske funn også bekrefter. Gode kunderelasjoner skapes gjennom at revisor er en støttespiller ved siden av revisjonen, og gir råd dersom det avdekkes forhold som kan være problematisk for kunden. Et godt kundeforhold kjennetegnes videre av at revisor evner å møte kundenes forventninger til rett pris. Dette er også i samsvar med resultatene av undersøkelsen til EPSI (2018), som viser at dårlig rådgivning, oppfølging, at ting går sakte og høye honorarer er gjentakende årsaker til at kunder er misfornøyd med revisor. Undersøkelsen konkluderer videre med at det er de minste revisjonsselskapene som har de mest fornøyde kundene, noe som kan tolkes som at små og mellomstore revisjonsselskap i større grad evner å innfri kundenes forventninger. På bakgrunn av dette virker det som at revisjonsverdien ikke nødvendigvis er et resultat av selve revisjonen, men at den skapes gjennom tilleggstenester som eksempelvis rådgivning og kvaliteten på kontakten mellom revisor og kunden. Dette synes også å være i tråd med tidligere forskning på området (Beattie et al., 2000; Eilifsen et al., 2001; Sarapaivanich & Patterson, 2014). Revisjonsselskapene har ifølge de empiriske analysene i dessuten et inntrykk av at de fleste kunder foretrekker en lokal revisor som de når som helst kan stikke innom. Små og mellomstore revisjonsselskap har typisk færre mellomledd og dermed høyere partnerinvolvering, noe som kan tenkes å gi en nærmere oppfølging av hver enkelt kunde. Dette får også støtte i tidligere forskning, som viser at små revisjonsselskap typisk har et mer personlig forhold til sine kunder, der revisor tar en mer fortrolig og konsulterende rolle (Boone et al., 2000).

Ovennevnte tyder på at relasjonen mellom revisor er bygget rundt bytteavtaler som går utover den rent økonomiske transaksjonelle kontrakten, og gjør det følgelig mulig å trekke slutninger fra teori om psykologiske kontrakter. I teorikapitlet blir psykologiske kontrakter definert som *“individuelle antagelser, formet av organisasjonen, om betingelser for en bytteavtale mellom individene og deres organisasjon”* (Rousseau, 1995:9). Psykologiske kontrakter er subjektive, og angir hva de involverte partene skal bidra med og hva de ønsker å få ut av relasjonen. Ifølge det empiriske datamaterialet er gode kunderelasjoner viktig for å få tilgang til relevant kundedata, da tilstrekkelig informasjon er en forutsetning for å utføre en god revisjon. Kunder oppleves å være like opptatt av den informasjon og kunnskap revisor innehar, hvor blant annet revisor kan gi råd om hvordan kunden kan forbedre sine systemer, rutiner, eller virksomhet for

øvrig. Revisor vil dermed besitte informasjon som er verdifull for kunden og funnene fra analysen tilsier at kundene i større grad forventer at revisor skal tilby tilleggstjenester utover selve revisjonen. Dette funnet får også støtte i tidligere forskning, som konkluderer med at revisjonsklienter ofte ønsker og forventer at revisor tilbyr tjenester utover selve revisjon (Fontaine & Pilote 2011, 2012; Fontaine et al., 2013). Som forklart av Bleu (1964), fører dette til en gjensidig forpliktelse eller avhengighet mellom de involverte, noe som indikerer at begge parter vil være motiverte til å øke samarbeidsnivået for å sikre tilgang til hverandres informasjon. Ifølge Kuenzel & Krolikowska (2008) er det imidlertid kunden som har maktbalansen i forholdet, og det er derfor deres syn på forholdet som er viktigst. Å ikke møte kundenes betingelser kan medføre brudd i den psykologiske kontrakten, og kan bety at kundene blir mindre villig til å dele informasjon, eller i verste fall velger å bytte revisor (Wellin, 2007).

Et annet kjennetegn ved relasjonelle kontrakter er at de ofte er åpne og dynamiske (Rousseau & Parks, 1993), hvilket kan tolkes som at betingelsene for bytteavtalen kan endres over tid. Basert på våre empiriske analyser har forholdet mellom revisor og kunde endret seg noe, men det er ikke mulig å konkludere på hvorvidt dette skyldes digitalisering eller andre forhold. Det fremkommer blant annet at forventet responstid endret seg betraktelig i løpet av årene. Videre påpekes det at kunden stiller større krav til revisors tilgjengelighet nå enn tidligere, hvor begge deler til en viss grad knyttes til økt digitalisering. Den mest fremtredende endringen i revisors tilnærming til kunden, er økning i digital kommunikasjon. Små og mellomstore revisjonsselskaper tilstreber en mest mulig effektiv kommunikasjon, noe som innebærer at en større del av kontakten med kundene skjer over mail. Innsamlet data antyder at digitaliseringen har gjort det enklere for kunden å ta kontakt med revisor, men det er imidlertid ikke alle selskapene som opplever at barrieren for å kontakte revisor har blitt mindre. Funn fra analysen viser eksempelvis at kunder ofte vegrer seg for å ta kontakt utenom de fysiske møtene, hvilket fremhever viktigheten av personlig kontakt. Videre fremkommer det at digital kommunikasjon gjør det vanskeligere å lese kunden, slik at det lettere oppstår usikkerhet om hvorvidt kunden faktisk oppfatter og forstår budskapet av det som formidles digitalt. I Holmgren & Meskic (2018) sin studie hevdes digitaliseringen blant annet å skape større anonymitet ved at nyanser i språk og kroppsspråk strippest bort, som i sin tur øker sjansen for misforståelser (Holmgren & Meskic, 2018). Våre resultater peker også i samme retning, hvor sannsynligheten for misforståelser øker ved bruk av digital kommunikasjon. Funnene fra analysen viser videre at små og mellomstore revisjonsselskaper anser det som er lettere for å bli erstattet som revisor dersom man bare er en stemme på telefon, eller en man bare kommuniserer skriftlig med i

forbindelse med årsoppgjøret. Karlsen & Wallberg (2017) konkluderer på samme måte, og hevder at dersom kundekontakten kun begrenses til e-post-kommunikasjon, så vil dette gjør det vanskeligere for revisor å bygge sterke og langvarige relasjoner med deres klienter.

I motsetning til Lind & Johnsson Franzén (2017) og Gesien Hedborg & Radisevic (2018), har ikke små og mellomstore revisjonsselskap merket noen betydelige endringer når det gjelder kundenes involvering og engasjement i revisjonsprosessen. Heller tvert imot. I henhold til våre empiriske data forsøker revisjonsselskapene å holde samme nivå av kundekontakt som tidligere, hvor digitaliseringen ikke har medført vesentlige endringer i møtefrekvensen. Personlig kontakt har alltid vært viktig for små og mellomstore revisjonsselskap, og funnene fra analysen indikerer at de fysiske møter vil bli viktigere etter hvert som det blir færre av dem. Dette er i samsvar med tidligere forskning, som trekker frem verdien av personlig kontakt og hevder at de fysiske møtene har blitt viktigere (Karlsen & Wallberg, 2017; Holmgren & Meskic, 2018; Lind & Johnsson Franzén, 2017). Ut ifra våre analytiske funn vil kundekontakt og det å yte service fortsatt være grunnleggende for små og mellomstore revisjonsselskap, noe som kan forklare hvorfor selskapene ikke anser at digitaliseringen vil ha en vesentlig innvirkning på kundeforholdet.

Delkonklusjon:

Kunderelasjon handler i stor grad om informasjonsutvekslingen mellom kunde og revisor. En god kunderelasjon preges av tillit og vil i stor grad påvirke hvor effektiv tjenestelevering revisor kan utføre. På bakgrunn av de empiriske dataene skapes et godt kundeforhold gjennom at revisor er en støttespiller ved siden av revisjonen, hvor revisjonsverdien for små og mellomstore bedrifter virker å skapes gjennom tilleggstjenester som rådgivning og kvaliteten på den mellommenneskelige kontakten. Dette synes også å være i tråd med tidligere forskning på området.

Basert på våre empiriske analyser har forholdet mellom revisor og kunde endret seg noe, men det er ikke mulig å konkludere på hvorvidt dette skyldes digitalisering eller andre forhold. Blant annet fremkommer det at kundene forventer at revisor i større grad er tilgjengelig enn tidligere, mens det er ulik oppfatning om barrierene for å ta kontakt har blitt endret. Den mest fremtredende endringen som følge av digitaliseringen i forhold til revisors tilnærming til kunden, er økning i digital kommunikasjon. I motsetning til tidligere forskning antyder ikke våre empiriske funn at digitaliseringen har medført høyere kundeinvolvering eller større

engasjement blant kundene i revisjonsprosessen. Små og mellomstore revisjonsselskap opplever ikke at digitaliseringen har hatt innvirkning på møtefrekvensen, men understreker at de fysiske møtene vil bli viktigere etterhvert som det blir færre av dem. Dette er også i tråd med tidligere avhandlinger, som trekker frem viktigheten av personlig kontakt og fysiske møter.

Ut ifra våre analytiske funn vil kundekontakt og det å yte service fortsatt være grunnleggende for små og mellomstore revisjonsselskap, noe som kan forklare hvorfor selskapene ikke anser at digitaliseringen vil ha en vesentlig innvirkning på kundeforholdet. Kundeperspektivet virker i stor grad å være styrende for selskapenes praksis, da det viktigste er å beholde kunden. I en stadig mer digital verden innebærer dette å møte kundens forventninger til personlig kontakt, rådgivning og tilgjengelighet.

6.0 Konklusjon

I denne oppgaven har vi sett nærmere på fenomenet digitalisering i revisjonsbransjen. Problemstillingen vår gjennom forskningsprosessen har vært “*Hvilke (strategiske) vurderinger gjør ledere i små og mellomstore revisjonsselskap vedrørende digitalisering, og hvorfor?*”. For å besvare problemstillingen har vi utarbeidet en forskningsmodell som sammenfatter forskningsspørsmålene og relevant teori. Forskningsmodellen vår foreslår at både interne og eksterne forhold påvirker ledernes strategiske vurderinger.

Hovedfunnene fra analysen viser at digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap først og fremst handler om hvordan ny teknologi kan forbedre og effektivisere eksisterende arbeidsprosesser. Sett bort fra dette virker det ikke som at digitaliseringen har medført vesentlig endringer i virksomheten til selskapene. Små og mellomstore revisjonsselskap gir imidlertid uttrykk for at de ønsker å henge med i den digitale utviklingen, men på grunn av begrensede ressurser er de i større grad avhengig av at digitale verktøy blir en hylleware som kan kjøpes og eventuelt tilpasses eget selskap. Et av oppgavens funn er dermed at digitaliseringsarbeidet til små og mellomstore revisjonsselskap har blitt begrenset som følge av mangel på teknologi rettet mot mindre selskap. Kravet om SAF-T kan imidlertid tenkes å sette fart på digitaliseringen i små og mellomstore revisjonsselskap, da bruk av standardformater vil gjøre det enklere å utvikle verktøy som er tilpasset deres kundeportefølje. Dette vil i sin tur trolig øke forventningene til bruk av digitale verktøy i revisjon, og kan derfor resultere i et sterkere digitaliseringspress. En annen årsak til at små og mellomstore revisjonsselskap ikke har blitt mer digitale kan skyldes fraværet av, eller et for svakt normativt press. Selv om revisorforeningen blir trukket frem som en sterk pådriver innen digitaliseringen, fremkommer det av analysene at selskapene har vanskeligheter med å oppfatte budskapet deres. Det regulative presset synes også være fraværende, da regelverket fremdeles er konsentrert rundt den tradisjonelle måten å revidere på.

Videre fremkommer det av våre empiriske analyser at små og mellomstore revisjonsselskap utgjør et større sosialt nettverk, der aktørene aktivt søker og deler informasjon for å holde seg oppdatert vedrørende digitalisering. Innsamlet data sier imidlertid ikke noe om hvor stor påvirkningskraft konkurrentene har, men datagrunnlaget viser små variasjoner i holdninger til, og bruk av digitale verktøy, noe som indikerer at det er store likhetstrekk mellom små og mellomstore revisjonsselskap. Mangel på suksessfulle selskaper å imitere kan derfor være en

forklaring på hvorfor små og mellomstore revisjonsselskap ikke har kommet lenger i den digitale utviklingen. På den annen side fremkommer det av analysene at små og mellomstore revisjonsselskapene ikke anser seg for å være i direkte konkurranse med de fem store. Selskapene anser heller ikke at det vil gi betydelige konkurransefortrinn å være først ute med å ta i bruk nye teknologiske løsninger. Dette understøttes også av våre analytiske funn, som viser at revisjonsverdien ikke nødvendigvis er et resultat av selve revisjonen, men at den skapes gjennom tilleggstenester som eksempelvis rådgivning og kvaliteten på kontakten mellom revisor og kunden.

Slik det fremkommer av våre empiriske data opplever ikke små og mellomstore revisjonsselskap et merkbart digitaliseringspress, men funnene antyder at kundenes bruk og holdning til digitale verktøy har størst innvirkning på den teknologiske utviklingen til selskapene. I de tilfellene hvor kundenes forventninger står i uoverensstemmelse med revisjonsselskapets interne mål og i den grad begrenser selskapets eget digitaliseringsarbeid, tilsier funnene fra analysen at små og mellomstore revisjonsselskap i stor grad vil forsøke å innrette seg etter kundenes forventninger, så fremt dette ikke går ut over revisors uavhengighet. Det sterke kundeperspektivet har sin forklaring i at små og mellomstore revisjonsselskap virker å være mer sårbar for bortfall av kunder. Hvert kundeforhold kan følgelig betraktes som en investering, hvor det vil være i revisjonsselskapenes interesse å beholde kunden lengst mulig. Ut ifra våre analytiske funn vil kundekontakt og det å yte service fortsatt være grunnleggende for små og mellomstore revisjonsselskap, noe som videre kan forklare hvorfor selskapene ikke anser at digitaliseringen vil ha en vesentlig innvirkning på kundeforholdet.

Basert på funnene fra våre undersøkelser konkluderer vi med at vurderingene til ledere i små og mellomstore revisjonsselskap i all hovedsak påvirkes av interne forhold, og da særlig revisors relasjon til kunden. I en stadig mer digital verden innebærer dette å møte kundens forventninger til personlig kontakt, rådgivning og tilgjengelighet. Det betyr ikke at små og mellomstore revisjonsselskap er upåvirket av deres eksterne omgivelser, men våre funn trekker mer i retning av at det eksterne presset har vært for svakt til å ha medført vesentlig effekt på digitaliseringen i små og mellomstore revisjonsselskaper. Slik det fremkommer av datamaterialet er det ingen av selskapene som, per definisjon, har en formalisert strategi vedrørende digitalisering. Små og mellomstore revisjonsselskap har likevel et bevisst forhold til digitalisering, og en klarhet i hva de skal og ikke skal gjøre. Våre analytiske funn peker videre mot at små og mellomstore revisjonsselskap bruker en reaktiv tilnærming til

digitalisering. Deres tilsynelatende “vent å se”-tilnærming tilsvarer nødvendigvis ikke en passiv holdning til digitalisering, og blir i litteraturen omtalt som en strategi under navnet “Active Wating”. Funnene fra analysen tilsier dermed at små og mellomstore revisjonsselskap har et strategisk forhold til digitalisering, og impliserer også at valget om å ikke ha en nedfelt strategi kan betraktes som et strategisk valg.

6.1 Forslag til videre forskning

I denne studien konkluderer vi blant annet med at kundeperspektivet er styrende i små og mellomstore revisjonsselskap, og at revisjonsselskapenes digitale utvikling i stor grad påvirkes av kundenes digitaliseringsarbeid. Vår studie reflekterer imidlertid kun revisors synsvinkel, og basert på våre funn mener vi at en helhetlig forståelse av digitalisering i små og mellomstore revisjonsselskap ikke kan oppnås ved å studere selskapene adskilt fra deres kunder. Selv om mer digitale kunder er en forutsetning for at små og mellomstore revisjonsselskap kan digitalisere egen arbeidsflyt fullt ut, er det ingen av selskapene som stiller krav eller forsøker å oppnå kompromiss med kundenes forventninger. Vi mener derfor at det er behov for en dypere forståelse av hva som driver kundenes digitaliseringsarbeid, og desto viktigere hva som hindrer dem i å bli mer digital. Det kunne også vært interessant og gjennomført en komparativ studie, med det formål å undersøke hvordan de største revisjonsfirmaene forholder seg til kundenes digitaliseringsarbeid, og i hvor stor grad digitalisering har hatt effekt på deres kundeforhold. Vi foreslår også at det gjennomføres en større (kvantitativ) studie for nærmere kartlegging av digitalisering i revisjonsbransjen.

Våre empiriske funn viser videre at mangelen på et standardisert rapporteringsformat er en av årsakene til at små og mellomstore revisjonsselskap har kommet lenger i digitaliseringen. Vi mener derfor at det kunne vært spennende å utføre en liknende studie etter at kravet om SAF-T har trådt i kraft. Innføringen av SAF-T hevdes også å medføre økt konkurranse i bransjen, noe som kan tenkes å påvirke revisjonsselskapenes tilknytning til sine konkurrenter. Det kunne derfor vært en ide å studere forholdet mellom aktørene i bransjen etter innføringen, da et viktig funn i vår oppgave er at aktørene i små og mellomstore revisjonsselskap er sosialt integrert. Innsamlet data sier imidlertid ikke noe om i hvilken grad små og mellomstore revisjonsselskap tar etter sine konkurrenter, eller hvor stor påvirkningskraft konkurrentene har. Fremtidige forskningsopplegg kan også ta utgangspunkt i studiens avgrensning. Vi har i denne oppgaven kun valgt å fokusere på privat revisjon, hvor vi konkluderer med at det eksterne presset har vært for svakt for å ha medført vesentlig effekt på selskapene. Det kunne derfor vært

spennende å undersøke hvordan digitaliseringen har påvirket offentlig revisjon, som trolig er underlagt større institusjonelt press.

7.0 Referanseliste

- Adler, P. & Kwon, S. (2002). Social capital: prospects for a new concept. *Academy of Management Review*, 27, 17-40.
- AICPA (2014). *Why predictive analytics should be “a CPA thing”*. Tilgjengelig fra: http://www.aicpa.org/InterestAreas/InformationTechnology/Resources/BusinessIntelligence/DownloadableDocuments/Predictive_Analytics_Final.pdf. [Lest 21.11.2018].
- Alles, M. G. (2015). Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession. *Accounting Horizons*, 29(2), 439–449.
- Andersen, E. & Sannes, R. (2017). Hva er digitalisering? *Magma: Econas Tidsskrift For Økonomi og Ledelse*, 20(6), 18-24.
- Andersson, P. & Rosenqvist, C. (2018) *Strategic Challenges of Digital Innovation and Transformation*. Managing Digital Transformation, ch.1. Stockholm School of Economics Institute for Research (SIR). Tilgjengelig fra: <https://www.hhs.se/contentassets/a3083bb76c384052b3f3f4c82236e38f/managing-digital-transformation-med-omslag.pdf> [Lest 02.11.2018].
- Andersson, U. & Bergqvist, F. (2003). *IAS/IFRS ur ett användarperspektiv*. (Mastergradsavhandling, Universitetet i Göteborg), Tilgjengelig fra: <https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/1830/1/02-03-83D.pdf> [Lest 21.10.2018].
- Andervin, M. & Jansson, J. (2016). *Att Leda Digital Transformation*. Hoi Förlag AB.
- Arsenie-Samoil, M. (2010). *The Impact of Using New Information Technologies on Accounting Organizations*. Tilgjengelig fra: http://www.bursedoctorale.ro/public/documente/article/1335859752_Articol_rev_Mihalache_SD_FEAA_Mai2010_02.pdf [Lest 10.10.2018].
- BarNir, A., Gallagher, J., & Auger, P. (2003). Business process digitization, strategy, and the impact of firm age and size: the case of the magazine publishing industry. *Journal of Business Venturing*, 18(6), 789–814.
- Barua, A., Konana, P., Whinston, A., & Yin, F. (2004). An Empirical Investigation of Net-Enabled Business Value. *Mis Quarterly*, 28(4), 585–620.
- Beattie, V., Fearnley, S. and Brandt, R. (2000). Behind the audit report: a descriptive study of discussions and negotiation between auditors and directors. *International Journal of Auditing*, 4(2), 177-202.

- Bebbington, J. & Larrinaga, C. (2014). Accounting an sustainable development: An exploration Departamento de Economia y Administracion de Empresas. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 395–413.
- Befring, E. (2007) *Forskningsmetode med etikk og statistikk*. Oslo: Det Norske Samlaget.
- Bell, J., Crick, D., & Young, S. (2004). Small firm internationalisation and business strategy: An exploratory study of “knowledge intensive” and “traditional” manufacturing firms in the UK. *International Small Business Journal*, 22(1), 23–56.
- Bierstaker, J., Burnaby, P. & Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: an assessment of the state of the art and implications for the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 159–164.
- Bharadwaj, A., Sawy, O., Pavlou, P., Venkatraman, N. (2013). Digital Business Strategy: Toward a Next Generation of Insight. *MIS Quarterly*, 37(2), 471-482.
- Blackburn, R. & Jarvis, R. (2010). The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small – and Medium-Sized Enterprises. *International Federation of Accountants*.
- Bleu, P. (1964). *Exchange and Power in Social Life*. New York: John Wiley and Sons, Inc.
- Boone, C., V. Brocheler, & Carroll, G. (2000). Custom service: Application and tests of resource partitioning among dutch auditing firms from 1880 to 1982. *Organization Studies*, 21(2), 355-381.
- Boonstra, A., & Govers, M. (2009). Understanding ERP system implementation in a hospital by analysing stakeholders. *New Technology, Work and Employment*, 24(2), 177–193.
- Borgatti, S., Jones, C. & Everett, M. (1998) Network measures of social capital. *Connections*, 21(2), 27–36.
- Bourdieu, P. (1986). *The forms of capital*. In J. G. Richardson (Ed.), *Handbook of theory and research for the sociology of education*: 241-258. New York: Greenwood.
- Breman, A. & Felländer, A. (2014). *Diginomics - nya ekonomiska drivkrafter*. Tilgjengelig fra: <http://www.nationalekonomi.se/sites/default/files/NEFfiler/42-6-abaf.pdf> [Lest 13.10.2018].
- Broschak, J. (2015). Client relationships in professional service firms. *Oxford University Press*, 304-326.
- Brown-Libur, H., Issa, H., & Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of big data's

impact on audit judgment and decision making and future research directions. *Accounting Horizons*, 29(2), 451-468.

Burt, R. S. (1992). *Structural holes: The social structure of competition*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Burt, R. (2000). *Structural holes versus network closure as social capital*. In Lin, N., Cook, K. and Burt, R.S. (Eds), *Social Capital: Theory and Research*, Aldine De Gruyter, New York, NY, 31-56.

Byrnes, P., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren Jr., J. & Vasarhelyi, M. (2015). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *AICPA (ed.) Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Toward the Future*. New York. 71-84.

Cao, M., Chychyla, R., & Stewart, T. (2015). Big data analytics in financial statement audits. *Accounting Horizons*, 29(2), 423-429.

Caster, P. & Verardo, D. (2007). Technology Changes the Form and Competence of Audit Evidence. *The CPA Journal*, 68-70.

Capgemini, & MIT Sloan. (2011). *Digital Transformation: A Roadmap for billion-dollar organizations*. The Digital Transformation Study, 1. MIT Sloan.

Cohen, D., & Prusak, L. (2002). In Good Company: How Social Capital Makes Organizations Work. *Design Management Journal*, 13(3), 81.

Coleman, James S. (1988). Social capital in the creation of human capital. *The American Journal of Sociology*, 94, 95.

Coleman, J. (1990). *Foundations of Social Theory*. Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press.

Cragg, P. & Zinatelli, N. (1995). The evolution of information systems in small firms. *Information and Management*, 29(1), 1-8.

Cross, R., Thomas, R. & Light, D. (2009) How 'who you know' affects what you decide. *MIT Sloan Management Review*, 50(2), 35-42.

Darby, M., & Karni, E. (1973). Free Competition and the Optimal Amount of Fraud. *The Journal of Law and Economics*, 16(1), 67-88.

Deangelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

Deegan, C. (2006) *Legitimacy Theory*. I: Hoque, Z. red. Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues. London, Spiramus Press Ltd., 161-181.

Deegan, C. & Rankin, M. (1996). Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing & Accountability*, 9(2), 50-67.

Delgado-Ballester, E. & Munuera-Alema'n, J. (2001). Brand trust in the context of consumer loyalty. *European Journal of Marketing*, 35(11-12), 1238-1258.

Deloitte.com (u.å.). The digital transformation of customer services- Our point of view.

Tilgjengelig fra:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/technology/deloitte-nl-paper-digital-transformation-of-customer-services.pdf> [Lest 15.12.2018]

Deth, J., & Zmerli, S. (2010.) Introduction: civiness, equality, and democracy – a ‘dark side’ of social capital? *American Behavioural Scientist*, 53(5), 631–639.

DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Earley, S. (2014). The Digital Transformation: Staying Competitive. *IT Professional*, 16(2), 58–60.

Easterby-Smith, M., Thorpe, R., Jackson, P. (2015) *Management and business research*. 5th ed. London, SAGE publications.

Eilifsen, A., Knechel, W., Wallage, Ph., & ABS Ri. (2001). Application of the Business Risk Audit Model: A Field Study. *Accounting Horizons*, 15(3), 193-201.

EPSI (2018). *Revisjon og regnskap*. Tilgjengelig fra: <http://www.epsi-norway.org/report/revisjon-og-regnskap-2018/> [Lest 15.12.2018].

Evers, P., Rosseland, J., Friisk, E., & Flaa, T. (2017). En ny tidsalder for regnskap, skatt, avgift og kontroll. *Magma*, 20(1), 25-28.

Feigenbaum, A., & Thomas, H. (1994). Strategic Groups as Reference Groups: Theory, Modeling and Empirical Examination of Industry and Competitive Strategy. *Strategic Management Journal*, 16(6), 461-476.

Fontaine, R. & Pilote, C. (2012). Clients' preferred relationship approach with their financial statement auditor. *Current Issues in Auditing*, 6(1), 1-6.

- Fontaine, R., S. B. Letaifa, & D. N. Herda. (2013). An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service. *Current Issues in Auditing* 7 (1), 1–14.
- Fjørtoft, L. (2018). Digitalisering og disrupsjon i revisjonsbransjen; hva skal ledelsen gjøre? *Revisjon Og Regnskap*, 88(1), 24-26.
- Forbes Insights. (2015). *Audit 2020: A Focus on Change*. Tilgjengelig fra: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/08/us-audit-2020-report.pdf> [Lest 15.10.2018].
- Gabbay, S., & Leenders, R. (2002). Social capital of organizations: From social structure to the management of corporate social capital. *IDEAS Working Paper Series from RePEc*, IDEAS Working Paper Series from RePEc, 2002.
- Galaskiewicz, J., & Wasserman, S. (1989). Mimetic processes within an interorganizational field: An empirical test. *Administrative Science Quarterly*, 34(3), 454-479.
- Gartner.com/it-glossary. (2017). *Gartner IT Glossary: Digitalization*. Tilgjengelig fra: gartner.com: <https://www.gartner.com/it-glossary/digitalization/>
- Gesien Hedborg, F., & Radisevic, J. (2018). Vart är revisorsyrket på väg?: En studie om digitalisering i revisionsbranschen samt dess påverkan på revisorns kundrelation. Tilgjengelig fra: <http://sh.diva-portal.org/smash/get/diva2:1257450/FULLTEXT01.pdf> [Lest 12.03.2019].
- Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M. & Barvayeh, E. (2011). The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 28(23), 112–116.
- Goldman, A. & B. Barlev. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence. *The Accounting Review*, 49(4), 707-718.
- Granovetter, M. (2005). The Impact of Social Structure on Economic Outcomes. *Journal of Economic Perspectives*, 19(1), 33-50.
- Griffin, P., & Wright, A. M. (2015). Introduction: Commentaries on big data's importance for accounting and auditing. *Accounting Horizons*, 29(2), 377-379.
- Gripsrud, G., Olsson, U. & Silkoset, R. (2010). *Metode og dataanalyse; Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP (2 ed.)*. Kristiansand: Høyskoleforlaget
- Gronroos, C. (1979). An applied theory for marketing industrial services. *Industrial Marketing Management*, 8, 45-50.

- Gulden, B. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg. ed.). Oslo: Gyldendal akademisk
- Gustafsson, J. (2015). Identitetskrise og muligheter: Digitaliseringen störta gamla maktbalanser. *Entré, ESBRI*. (4), 12-15.
- Gumpert, T., & Allert, C. (2017). Risker i den digitala revisionsprosessen: En kvalitativ studie om hur svenska revisorer identifierar och hanterar digitala risker. Tilgjengelig fra: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1121056/FULLTEXT01.pdf> [Lest 08.09.2018].
- Halpern, D. (2005) *Social Capital*. Cambridge: Polity Press
- Hannan, M., & Freeman, J. (1984). Structural Inertia and Organizational Change. *American Sociological Review*, 49(2), 149-164.
- Han, S., Rezaee, Z., Xue, L. & Zhang, J. H. (2016). The Association between Information Technology Investments and Audit Risk. *Journal of Information Systems*, 30(1), 93–116.
- Harrison, E. & Pelletier, M. (1998). Foundations of strategic decision effectiveness. *Management Decision*, 36(3), 147-59.
- Harrison, D. & Klein, K. (2007) What's the difference? Diversity constructs as separation, variety, or disparity in organizations. *Academy of Management Review*, 32(4), 1199–1228.
- Heavey, C., Simsek, Z., Roche, F. & Kelly, A. (2009). Decision comprehensiveness and corporate entrepreneurship: The moderating role of managerial uncertainty preferences and environmental dynamism. *Journal of Management Studies*, 46(8), 1289–1314.
- Heier, J., Dugan, M. & Sayers, D. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution. *Accounting History*, 10(3), 39-70.
- Hellevik, O. (2002): *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap*. Oslo: Universitetsforlaget. I: Johannessen et al.
- Herda, D. & Lavelle, J. (2013). Auditor commitment to privately held clients and its effect on value-added audit service. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(1), 113-137.
- Hirt, M., & Willmott, P. (2014). Strategic principles for competing in the digital age. *Mckinsey Quarterly*, (2), 93-108.
- Holley, R. (2004). Developing a digitisation framework for your organisation. *The Electronic Library*, 22(6), 518–522.

- Holmgren, L., & Meskic, E. (2018). Digitaliseringens påverkan på kundrelasjonen inom revisionsbranschen, utifrån en revisors perspektiv: - En studie utförd på den svenska revisionsbranschen. Tilgjengelig fra: <http://ltu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1225389/FULLTEXT01.pdf> [Lest 12.03.2019].
- Høylye, K. (2018). Revisjonsforetakene øker omsetningen, tross 58 000 færre oppdrag. *Regnskap Norge*. Tilgjengelig fra: <https://www.regnskapnorge.no/artikler/revisjon/revisjonsforetakene-oker-omsetningen-tross-58-000-farre-oppdrag/> [Lest 03.10.2018].
- IAASB. (2016). *Exploring the growing use of technology in the audit, with a focus on data analytics*. Tilgjengelig fra: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Data-Analytics-WG-Publication-Aug-25-2016-for-comms-9.1.16.pdf> [Lest 17.09.2018].
- IBM Research (2012) *Global Technology Outlook 2012*. Warwick: IBM Research.
- ICAEW (2016) *Digitalisation of tax: international perspectives*. Tilgjengelig fra: <https://www.icaew.com/en/technical/technology/technology-and-the-profession/digitalisationof-tax-international-perspectives> [Lest 05.10.2018].
- Jacobsen, D. (2005): *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*, 2.utgave. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Jansen, R., Cur Eu, P., Vermeulen, P., Geurts, J., & Gibcus, P. (2011). Social capital as a decision aid in strategic decision-making in service organizations. *Management Decision*, 49(5), 734-747.
- Janvrin, D., Bierstaker, J. & Lowe, D. (2008). An examination of audit information technology use and perceived importance. *Accounting Horizons*, 22(1), 1–21.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 3 utgave. Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Jones, T. & Taylor, S. (2012). Service loyalty: accounting for social capital. *Journal of Services Marketing*, 26(1), 60-75.
- Kagermann, H. (2015). Change through digitization—value creation in the age of industry 4.0. In *Management of Permanent Change*,. 23-45. Springer Science Business Media.
- Kaarbøe, K., Knudsen, D., & Meidell, A. (2018). Hvordan digitalisering endrer regnskaps- og styringsinformasjonen. *Magma*, 21(6), 16-26.
- Kane, G., Palmer, D., Phillips, A., & Kiron, D. (2015). Is your business ready for a digital future?. *MIT Sloan Management Review*, 56(4), 37-44.

- Karlsen, A., & Wallberg, M. (2017). The effects of digitalization on auditors' tools and working methods: A study of the audit profession.
- Kirchmajer, L., & Patterson, P. (2004). The Role of Interpersonal Communication in the Development of Client Trust and Closeness in a SME Professional Services Context. *Small Enterprise Research*, 12(1), 45-56.
- Kogan, A., Alles, M., Vasarhelyi, M. & Wu, J (2011). *Analytical Procedures for Continuous Data Level Auditing: Continuity Equations*. Working paper, Rutgers Accounting Research Center, October 2011.
- Kopp, L., Lemon, W., & Rennie, M. (2003). *A Model of Trust and Professional Skepticism in the Auditor-Client Relationship*. Tilgjengelig fra:
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.515.8784&rep=rep1&type=pdf>
[Lest 02.02.2019].
- Kuenzel, S., & Krolikowska, E. (2008). Psychological bonds and their impact on behavioral loyalty in auditor-client relationships. *Managerial Auditing Journal*, 23(4), 328-344.
- Kvale, S. & Brinkmann, S. (2009): *Det kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can big 4 versus non-big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?. *Accounting Review*, 86(1), 259-286.
- Lee, M. & Dry, M. (2006). Decision making and confidence given uncertain advice. *Cognitive Science*, 30(6), 1081-1095.
- Levinthal, D., & Fichman, M. (1988). Dynamics of Interorganizational Attachments: Auditor-Client Relationships. *Administrative Science Quarterly*, 33(3), 345.
- Liberman-Yaconi, L., Hooper, T., & Hutchings, K. (2010). Toward a Model of Understanding Strategic Decision-Making in Micro-Firms: Exploring the Australian Information Technology Sector. *Journal of Small Business Management*, 48(1), 70-95.
- Liljander, V. & Strandvik, T. (1995). The nature of customer relationships in services. *Advances in Services Marketing and Management*, 4, 141-67.
- Lind, A., & Johnsson Franzén, M. (2017). Digitaliseringens förändring av relationen mellan revisor och kund: Sett ur ett revisors- och kundperspektiv.

Lombardi, D., Bloch, R. & Vasarhelyi, M. (2015). The Current State and Future of the Audit Profession. *Current Issues in Auditing*, 9(1), 10–16.

Louis, M., Hickson, D., Butler, R., Cray, D., Mallory, G., & Wilson, D. (1987). Top Decisions: Strategic Decision-Making in Organizations. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 627.

Louis, H. (2005). Acquirers' abnormal returns and the non-Big 4 auditor clientele effect. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1-3), 75-99.

Løwendahl, B. & Wenstøp, F.. (2010): *Grunnbok i strategi*. 3. Utgave. Oslo: Cappelen Akademisk.

Mayer-Schönberger, V. & K. Cukier. (2013). *Big Data*. New York: Houghton Mifflin Harcourt

McKenzie, J., Woolf, N., Van Winkelen, C. & Morgan, C. (2009). Cognition in strategic decision making: a model of non-conventional thinking capacities for complex situations. *Management Decision*, 47(2), 209-32.

Mehmetoglu, M. (2003): *Kvalitativ metode for merkantile fag*. Bergen: Fagbokforlaget

Meyer, J. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340-363.

Mintzberg, H. (1987). Crafting Strategy. *Harvard Business Review*, 66-75.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (2009). *Strategy Safari. The complete guide through the wilds of strategic management*. London: Prentice Hall.

Moffitt, K. & Vasarhelyi, M. (2013). AIS in an Age of Big Data. *Journal of Information Systems*, 27(2), 1-19.

Mol, M., & Birkinshaw, J. (2009). The Sources of Management Innovation: When Firms Introduce New Management Practices. *Journal of Business Research*, 62(12), 1269-1280.

Mouzas, S. & Naude, P. (2007). Network Mobilizer. *Journal of Business and Industrial Marketing*, 22(1), 62-71.

Nachmias, D., & Nachmias, C. (1992). *Research methods in the social sciences*. New York: St. Martin's.

Nahapiet, J., & Ghoshal, S. (1998). Social Capital, Intellectual Capital, and the Organizational Advantage. *Academy of Management Review*, 23(2), 242-266.

Nebus, J. (2006). Building Collegial Information Networks: A Theory of Advice Network Generation. *Academy of Management Review*, 31(3), 615-637.

Nogler, G. (2014). The Auditor, the Entity, and Social Cost: How Will Auditing Change? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 25(4), 51-55.

Nwankpa, J., & Roumani, Y. (2016). *IT capability and digital transformation : A firm performance perspective*. International Conference on Information Systems, 1–16.

Oliver, C. (1991) Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16, 145–79.

Parviainen, P., Tihinen, M., Kääriäinen, J., & Teppola, S. (2017). Tackling the digitalization challenge: How to benefit from digitalization in practice. *International Journal of Information Systems and Project Management*, 5(1), 63–77.

Patterson, P. (2000). A contingency approach to modeling satisfaction with management consulting services. *Journal of Service Research*, 3(2), 138–153.

Petrou, A., & Daskalopoulou, I. (2013). Social capital and innovation in the services sector. *European Journal of Innovation Management*, 16(1), 50-69.

Pfeffer, J., & Salancik, G. (1978). *The external control of organizations*. New York: Harper & Row.

Piccinini, E., Gregory, R., & Kolbe, L. (2015). *Changes in the Producer-Consumer Relationship-Towards Digital Transformation*. In *Wirtschaftsinformatik*, 1634-1648.

Porter, M. (1996). What is strategy?. *Harvard Business Review*, 74(6), 61-78.

Portes, A. (1998). Social Capital: Its Origins and Applications in Modern Sociology. *Annual Review of Sociology*, 24(1), 1-24.

Power, M. (1997) *The audit society: Rituals of Verification*. New York, Oxford University Press.

Putnam, R. (2001). Social Capital: Measurement and Consequences. *Canadian Journal of Policy Research*, 2, 41-51.

Rai, A., Pavlou, P., Im, G., & Du, S. (2012) Interfirm IT Capability Profiles and Communications for Cocreating Relational Value: Evidence from the Logistics Industry. *MIS Quarterly*, 36(1), 233-262.

- Nyutdannede til revisjonsbransjen. (2018). *Revisjon Og Regnskap*, 88(1), 16-17.
- Reichheld, F., & Sasser, W. (1990). Zero defections: Quality comes to services : To learn how to keep customers, track the ones you lose (includes data onMBNA America credit card business). *Harvard Business Review*, 68(5), 105-11.
- Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A french case study. *European Accounting Review*, 15(2), 153-179.
- Roos, G. & von Krogh, G. (2010): *Strategi – en innføring*. Bergen: Fagbokforlaget
- Rousseau, D. (1990). New hire perceptions of their own and their employer's obligations: A study of psychological contracts. *Journal of Organizational Behavior*, 11(5), 389–400.
- Rousseau, D. & Parks, J. (1993). The contracts of individuals and organizations. *Research in organizational behavior*, 15, 41-43.
- Rousseau, D. (1995). *Psychological Contracts in Organizations*. London: SAGE Publications, Inc.
- Rousseau, D. (2004) *Psychological Contracts in the Workplace: Understanding the Ties That Motivate*. The Academy of Management Executive, 18(1), 120-127.
- Rothaermel, T. (2015). *Strategic Management (2th ed.)*. New York. McGraw-Hill Education.
- Rumelt, R. (1979) "Evaluation of Strategy: Theory and Models" in D.E. Schendel and W.C Hofer, eds., *Strategic Management: A New View of Business Policy and Planning*, Little, Brown, Boston
- Sarapaivanich, N., & Patterson, P. (2015). The role of interpersonal communication in developing small-medium size enterprise (SME) client loyalty toward an audit firm. *International Small Business Journal*, 33(8), 882-900.
- Schramm, W. (1971, December). *Notes on case studies of instructional media projects*. Working paper for the Academy for Educational Development, Washington, DC.
- Seidman, E. (1998): *Interviewing a qualitative research: A guide for researchers in education and the social sciences*. New York: Teachers College press.
- Sharma, A. (1997). Professional as Agent: Knowledge Asymmetry in Agency Exchange. *Academy of Management Review*, 22(3), 758–798.
- Siemens Norge. (2017). *Digital temperaturmåler for norsk næringsliv*. Oslo: Siemens Norge

Sirois, L., Marmousez, S., & Simunic, D. (2016). Auditor size and audit quality revisited: The importance of audit technology. *Comptabilite Controle Audit*, 22(3), 111-144.

Skattetaten.no. *SAF-T Regnskap*. Tilgjengelig fra: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/> [Lest 14.12.2018].

Spraakman, G., O'Grady, W., Askarany, D., & Akroyd, C. (2015). Employers' Perceptions of Information Technology Competency Requirements for Management Accounting Graduates. *Accounting Education*, 24(5), 403-422.

Stam, W., & Elfring, T. (2008). Entrepreneurial Orientation and New Venture Performance: The Moderating Role of Intra- And Extraindustry Social Capital. *Academy of Management Journal*, 51(1), 97-111.

Store Norske Leksikon (2018). *Eksplisitt*. Tilgjengelig fra: <https://snl.no/eksplisitt> [Lest 15.12.2018].

Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.

Sull, D. (2005). STRATEGY AS ACTIVE WAITING. *Harvard Business Review*, 83(9), 120-129.

Suseno, Y., & Pinnington, A. (2018). The significance of human capital and social capital: Professional–client relationships in the Asia Pacific. *Asia Pacific Business Review*, 24(1), 72-89.

Sweeney, J., Soutar, G. & McColl-Kennedy, J. (2011) The marketing practices-performance relationship in professional service firms. *Journal of Service Management* 22(3), 292–316.

Teece, D. (1984). Economic Analysis and Strategic Management. *California Management Review*, 26(3), 87.

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), 132-140.

Vasarhelyi M. & Halper F. (1991). The continuous audit of online systems. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10 (1), 110-125.

Vasarhelyi, M. (1984). Automation and changes in the audit process. *Auditing: A journal*.

- Von Bergen, C., & Bressler, M. (2015). Active Wating as Business Strategy: Learning from the serengeti plains. *Journal of Business Strategies*, 32(1), 21-40.
- Waldon, C. (2018) *Data analytics in SME audits create new opportunities*. Tilgjengelig fra: <https://www.charteredaccountantsanz.com/news-and-analysis/news/data-analytics-in-sme-audits-create-new-opportunities> [Lest 27.10.2018].
- Wallerstedt, E., Häckner, E. & Johansson, S. (2006). Går revisorn i takt med förväntningarna?. *Balans*, 32 (1), 37.
- Wang, & Noe. (2010). Knowledge sharing: A review and directions for future research. *Human Resource Management Review*, 20(2), 115-131.
- Warren, M. (2008). *The nature and logic of bad social capital*. The Handbook of Social Capital. Oxford: Oxford University Press, 122–149.
- Webster, J. (1995). Networks of collaboration or conflict? Electronic data interchange and power in the supply chain. *Journal of Strategic Information Systems*, 4(1), 31-42.
- Wellin, M. (2007). *Managing the Psychological Contract: Using the Personal Deal to Increase Business Performance*. Gower.
- Westerman, G. (2017). Your Company Doesn't Need a Digital Strategy. *MIT Sloan Management Review*, 59(3).
- Westhead, P., Ucbasaran, D. & Wright, M. (2009). Information search and opportunity identification: The importance of prior business experience. *International Small Business Journal*, 27(6): 659–680.
- Westlund, H. (2003). *Implications of Social Capital for Business in the Knowledge Economy: Theoretical Considerations*. Presented for the International Forum on Economic Implication of Social Capital. Tokyo 2003.
- Whittle, A., Carter, C. Mueller, F. (2014). 'Above the fray': Interests, discourse and legitimacy in the audit field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 783-802.
- Wilson, D. & Mummalaneni, V. (1986). Bonding and commitment in buyer-seller relationships: a preliminary conceptualisation. *Industrial Marketing and Purchasing*, 3(1), 44-59.
- Winch, G. & Maytorena, E. (2009). Making good sense: Assessing the quality of risky decision-making. *Organization Studies* 30(2–3), 181–203.
- Yin, R., Davis, D., Julnes, George, & Rog, Debra J. (2007). Adding new dimensions to case

study evaluations: The case of evaluating comprehensive reforms. *New Directions for Evaluation*, 2007(113), 75-93.

Yin, R. (2014). *Case Study Research- Design and Methods*. 5.utgave. SAGE Publications.

Zimmermann, H. (2016). *Digital Transformation - The emerging Digital Economy*: I J. Skrbek, D. Dejedlova, & T. Semeradova (eds.), proceedings of the Liberec Informatics Forum 2016, 138-146. Technical University of Liberec.

Vedlegg

Intervjuguide

1. Hvordan vil du beskrive «digitalisering» i revisjonsbransjen?
2. Hvilke muligheter og utfordringer forbinder du med digitalisering av revisjon?
3. Hvilke digitale verktøy og digitale løsninger har dere tatt i bruk?
 - Hva skal til for at dere investerer mer?
4. Opplever dere et digitaliseringspress? Hvis ja; fra hvem?
5. Hvordan vil du uttrykke selskapets strategi og fokus når det kommer til digitalisering?
6. Hvordan forholder dere dere til eksisterende og potensielle klienters digitale systemer og arbeidsmetoder?
7. Når og hvordan er kunden involvert i de ulike delene av revisjonsprosessen?
8. Hvorfor er det viktig med gode kunderelasjoner?
 - Hvordan ivaretar dere revisors uavhengighet?
9. Hva gjør dere for å utvikle og opprettholde gode og langvarige kunderelasjoner?
10. Hva forventer kundene av dere og motsatt, og har disse forventningene endret seg som følge av økt digitalisering?
11. Har dere møtt noe motstand fra kundene når det gjelder å ta i bruk nye digitale verktøy?
12. Hvordan kommuniserer dere med kundene deres?
 - Hvor ofte møter dere kundene deres ansikt-til ansikt?