



Universitetet
i Stavanger



Digital transformasjon i revisjonsbransjen

Kristine Aske Kringeland & Silje Kristin Berge

Veileder: Lars Atle Kjøde

Masteroppgave i Regnskap og Revisjon

2021

Handelshøgskolen ved UiS



HANDELSHØGSKOLEN VED UIS
MASTEROPPGAVE

STUDIEPROGRAM:

MRRMAS, Master i Regnskap og Revisjon

ER OPPGAVEN KONFIDENSIELL? Nei

TITTEL:

Digital transformasjon i revisjonsbransjen.

ENGELSK TITTEL:

Digital Transformation of the Audit Industry.

FORFATTER(E)

VEILEDER:

Lars Atle Kjøde

Kandidatnummer:

9901

.....

9903

.....

Navn:

Kristine Aske Kringeland

.....

Silje Kristin Berge

.....

Forord

Denne studien er skrevet som en del av masterstudiet i regnskap og revisjon ved Handelshøgskolen ved Universitetet i Stavanger. Oppgaven er skrevet over ett semester, og utgjør 30 studiepoeng. Det er benyttet tidligere forskning, teori, innholdsanalyse og dybdeintervju som informasjonsgrunnlag for å besvare problemstillingen.

Tema for oppgaven er digital transformasjon i revisjonsbransjen, med søkelys på hvor bransjen står i dag. Vi ønsket å få bedre innsikt og forståelse av denne utviklingen som er et høyaktuelt tema i dag, særlig etter utbruddet av korona. Arbeidsprosessen har vært omfattende og krevende, men også spennende og lærerik.

Vi vil rette en stor takk til våre informanter fra KPMG, Deloitte, PWC, EY og BDO, for at de har tatt seg tid midt i en travel vårsesong og stilt opp til intervju. Deres bidrag har vært svært verdifulle for oss. Vi vil også takke vår veileder Lars Atle Kjøde for konstruktive tilbakemeldinger og innspill gjennom prosessen.

Sammendrag

Mye av litteraturen rundt digitalisering og revisjon omhandler hvilke fordeler og muligheter dette gir. Målet med denne masteroppgaven er imidlertid å få bedre innsikt i hvor den digitale transformasjonen i revisjonsbransjen står i dag, og hvilke faktorer som påvirker fokuset på digitalisering hos landets største revisjonsselskaper. Dette har ledet til følgende problemstillingen for oppgaven: *Hvordan blir de fem store revisjonsselskapene i Norge påvirket av den digitale transformasjonen?*

For å besvare problemstillingen har vi foretatt en innholdsanalyse av selskapenes lovpålagte åpenhetsrapporter i perioden 2016 til 2020, og støttet dette opp med dybdeintervju av informanter fra KPMG, Deloitte, PWC, EY og BDO. Vi har tatt utgangspunkt i de tre komponentene i TOE-modellen; *Technology, Organization, Environment* (Teknologi, Organisasjon og Omgivelser), og drøftet sentrale drivere for digital transformasjon i revisjonsbransjen for hver komponent.

Hovedfunnene i studien viser en endring i selskapenes digitaliseringsfokus de siste årene. I 2016 ble digitalisering omtalt som et satsingsområde, mens selskapene i dag omtaler digitalisering som en implementert del av selskapenes revisjonsmetodikk.

Informantenes definisjon av digitalisering tyder på at dette er komplekst og at det kan være vanskelig å ta inn over seg at digitalisering krever endring av både forretningspraksis, forretningsmodell og verdisystemer.

Våre funn viser at IT-infrastruktur er av mindre betydning for den faktiske digitaliseringen i selskapet, men at dersom denne er på plass, vil organisasjonen lettere ta i bruk digitale løsninger ved ytre press. Ledelsens rolle i digitaliseringen, samt dens evne til å bygge en kultur med rom for prøving og feiling er den mest avgjørende organisatoriske faktoren. Studien indikerer også at de viktigste omgivelsesbaserte faktorene, er forventninger fra markedet, samt presset om å være lønnsomme. De sterke regulatoriske kravene bransjen er underlagt, utpekes derimot som den største barrieren for digital transformasjon

Oppsummert er de omgivelsesbaserte faktorene driverne for digitalisering, mens suksessfaktorene for adopsjon av digitale løsninger knyttes til de organisatoriske faktorene.

Innholdsfortegnelse

Forord	iii
Sammendrag	iv
Figurliste	1
Tabelliste	1
1 Innledning	1
1.1. Bakgrunnen for oppgaven	1
1.2. Aktualisering og problemstilling	2
1.3. Oppgavens struktur	4
2 Teori	5
2.1. Formålet med revisjon	5
2.2. Åpenhetsrapporter	6
2.3. Tidligere forskning innen digitalisering og revisjon	6
2.4. Digitalisering	7
2.5. Teoretisk rammeverk	12
2.5.1 Teknologiske faktorer	13
2.5.2 Organisatoriske faktorer	14
2.5.3 Omgivelsesbaserte faktorer	16
2.5.4 Styrker og svakheter ved TOE-modellen	17
2.6. Scenario 2030	18
2.6.1 Fat and Happy	19
2.6.2 Fast Change	19
2.6.3 Slow Decline	19
2.6.4 Small But Exclusive	20
3 Metode	21
3.1. Kvantitativ og kvalitativ metode	21
3.1.1 Forskningsdesign	21
3.2. Innholdsanalyse	22
3.3. Intervju	23
3.3.1 Informantene	23
3.4. Begrunnelse for metodevalgene	24
3.5. Validitet og reliabilitet	25
3.6. Vurdering av metodene	26
4 Analyse og drøfting	28
4.1. Innholdsanalyse av åpenhetsrapportene	28
4.2. Hvordan få til digital transformasjon i revisjonsbransjen?	33

4.2.1	Digitaliseringsbegrep	33
4.2.2	Teknologiske faktorer	34
4.2.3	Organisatoriske faktorer	36
4.2.4	Omgivelsesfaktorer.....	39
4.3.	Revisjonsbransjen i 2030	42
5	Konklusjon.....	44
6	Videre forskning	46
	Litteraturliste	47
	Vedlegg 1: Informasjonsskriv til informantene.....	52
	Vedlegg 2: Intervjuguide	55
	Vedlegg 3: Scenario 2030	57

Figurliste

Figur 1: Digitaliseringens stadier (Wiklund et al., 2020, s. 200).....	10
Figur 2. Hva er digital transformasjon (Skjølsvk, 2019, s. 2)	11
Figur 3: Toe-modellen oversatt (Opsahl & Nygård, 2019, s. 43; Pan & Jang, 2008, s. 96)	12
Figur 4: Scenario for revisjonsbransjen i 2030 (Revisjonsbransjen i fremtiden Scenario 2030, s. 5)	18
Figur 5: Utvikling i bruk av digitaliseringsbegrep på selskapsnivå i perioden 2013 – 2020.....	30
Figur 6: Utvikling i bruk av digitaliseringsbegrep på selskapsnivå i perioden 2018 – 2020.....	31

Tabelliste

Tabell 1: Oversikt over de ulike informantene	24
Tabell 2: Detaljert oversikt over observerte nøkkelord i åpenhetsrapportene per år 2013-2020.....	30

1 Innledning

“The difficulty lies not so much in developing new ideas as in escaping from old ones.”

- John Maynard Keynes

Det som på mange måter kjennetegner dagens arbeidsliv er kravene til forandring og omstilling. Forskerne Pajarin, Rouvin og Ekeland (2015) har analysert hvordan digitalisering vil påvirke ulike yrkesgrupper i Norge de neste 20 årene. De konkluderer med at så mye som en tredjedel av den norske sysselsettingen i stor grad vil bli utsatt for automatisering i løpet av de neste to tiårene. Særlig utsatt er lavtlønns- og lavkompetanseyrker, men fremover vil digitalisering påvirke alle yrker til en viss grad. Det vil i årene fremover være en betydelig digitalisering på arbeidsplassen, og i samfunnet for øvrig. I Perspektivmeldingen for 2021, som drøfter viktige utfordringer for norsk økonomi, blir digitalisering nevnt hele 174 ganger (Finansdepartementet 2021). Det viser at bruken av teknologi og teknologiendring vil ha en høyere frekvens fremover.

I den årlige *Oppdragsgiverrapport fra Innovasjon Norge* i 2020 poengteres det at koronakrisen har ført til en «sjokkdigitalisering» i næringslivet, både når det gjelder å raskt ta i bruk nye digitale kanaler og å utvikle nye forretningsmodeller (Innovasjon Norge, 2020). Dette fører til at det fremover kan være et mer omstillingsdyktig næringsliv. Waterhouse i Otte poengterte i mars 2020 at som følge av korona digitaliseres Norge i rekordfart. Utvikling som tidligere ville tatt 10-15 år, skjer nå på noen få uker. Mye av det som testes ville ikke vært gjort dersom en ikke hadde blitt tvunget til det (Hagen, Svelstad, Tunheim og Svendsen, 2020).

1.1. Bakgrunnen for oppgaven

I vår forundersøkelse til masteroppgaven kom vi over artikkelen «Digitaliseringsfokuset i revisjonsbransjen» skrevet av André Opsahl og Rune Nygård i 2019. Her hadde de gjennomført en innholdsanalyse av åpenhetsrapportene til de fem store revisjonsselskapene i Norge i perioden 2013 til 2017 for å undersøke hyppigheten av setninger som omhandler

utvikling, teknologi og dataanalyse. Artikkelen konkluderer med at det har vært et økt digitaliseringsfokus, særlig fra 2016.

Siden fokuset på digitalisering økte mest på slutten av undersøkelsens tidsperiode, ønsket vi å se om trenden vedvarte i de påfølgende årene. Vi valgte derfor å gjennomføre en innholdsanalyse av åpenhetsrapportene for de samme selskapene i tidsrommet 2018 til 2020. Som en nyansert forlengelse og utdypelse av dokumentanalysen gjennomførte vi også dybdeintervjuer med ledende personer med god kjennskap til digitalisering i hvert av de fem store revisjonsselskapene.

1.2. Aktualisering og problemstilling

Den industrielle revolusjon har blitt delt inn i flere trappetrinn siden omveltningen på slutten av 1700-tallet. I løpet av de siste tiårene er det fjerde trappetrinnet omtalt som industri 4.0 lagt til. Dette trappetrinnet legger vekt på digital teknologi med smarte og autonome systemer, og tilbyr en mer omfattende, sammenkoblet og helhetlig tilnærming i produksjonen (Epicor, 2020; Marr, 2018). Revolusjonen representerer en grunnleggende endring i måten vi lever, arbeider og forholder oss til andre (World Economic Forum, 2021). Dette innebærer en digital transformasjon som berører hele virksomheten, krever velinformerte ledere som ser muligheter og er klare for endring (KPMG, 2018). En undersøkelse gjennomført av Forbes Insights for KPMG i 2017 (Audit 2025) konkluderer blant annet med at revisorer må være mer fremtidsrettet.

Ifølge professor Tale Skjølsvik (2018) ved OsloMet er den strategiske IKT-kunnskapen i mange tilfeller helt avgjørende for hvordan det går med virksomheten. Hvor det tidligere var egne IT-avdelinger i bedriftene, er teknologien i dag en del av det som skjer i organisasjonen. Digitalisering handler ikke bare om å forstå teknologien og hvordan den fungerer, men vel så mye om å kunne se muligheter knyttet til hva teknologien kan brukes til, og hvordan den kan bidra til at det går bra med virksomheten. Dermed blir *“digitalisering ikke et mål i seg selv, men et middel for å sikre verdiskaping”* (Skjølsvik, 2018).

Revisjonsbransjen har historisk sett vært sen med å implementere, og ta i bruk teknologi i sitt arbeid, og det hevdes at standarder, lovverk og reguleringer er en medvirkende årsak

(Dai & Vasarhelyi, 2016). Til tross for dette har det de siste årene vært et økt fokus og interesse for å investere i og teste ulike digitale løsninger og verktøy i revisjonsbransjen (Opsahl & Nygård, 2019), og ifølge Kinserdal (2017) ønsker revisjonsbransjen selv å benytte digitaliseringsverktøy som tillater automatisering. Likevel er bransjen både nasjonalt og internasjonalt bare i startfasen, og potensialet er fortsatt stort (Opsahl & Nygård, 2019). Endringene både i regnskaps- og revisjonsbransjen vil påvirke den fremtidige arbeidshverdagen, og digitalisering vil fornye, forenkle og forbedre ved å tilby nye tjenester som er mer effektive og pålitelige (Nordstrøm & Sælensminde, 2018).

Hvordan revisjonsselskapene arbeider vil endres som følge av digitale verktøy. Forskere ved NHH innen digitalisering i revisjonsbransjen påpeker at alle de store globale revisjonsselskapene investerer tungt i digitalisering. Både fordi kundene forventer det, men også fordi nye verktøy kan bidra til at kostnadene deres reduseres (Kinserdal, 2017).

Revisorforeningen har en visjon om at revisjonsbransjen skal være relevant og fremtidsrettet, og bidra til tillit og effektivitet (Asklund, 2019). I 2021 gjennomført foreningen en omfattende analyse for å kartlegge ulike fremtidsscenarioer. De mener at bransjens evne og vilje til å være i forkant og tilpasse seg endringene, vil være avgjørende for at de fortsatt skal være relevant og samfunnsnyttig i fremtiden (Revisorforeningen, 2021).

Det økte fokuset på digitalisering i revisjonsbransjen fanget vår interesse, og førte til et ønske om å studere temaet nærmere. Vi har benyttet en deskriptiv tilnærming hvor vi forsøker å beskrive en tilstand på et gitt tidspunkt (Jacobsen, 2015). Ut fra dette har vi formulert følgende problemstilling:

Hvordan blir de fem store revisjonsselskapene i Norge påvirket av den digitale transformasjonen?

Studien tar utgangspunkt i de fem største revisjonsselskapene i Norge (heretter omtalt som Big 5) og deres forhold til digitalisering. Med revisjonsbransjen viser vi til revisjonsselskapene, Revisorforeningen, lovgivere og standardsettere. Vi har ikke sett på hva den digitale utviklingen har å si for de mindre aktørene i revisjonsbransjen, eller hvordan kundene opplever denne endringen. Vi har fokusert på organisasjonens rolle og ikke sett på hvordan individets rolle eventuelt påvirkes av digitalisering.

1.3. Oppgavens struktur

Oppgaven er delt inn i seks kapitler; innledning, teori, metode, analyse og drøfting, konklusjon og til slutt videre forskning. Introduksjonskapittelet gir en kort innføring i bakgrunn og hvorfor temaet er aktuelt. I kapittel 2 presenteres relevant teori om revisjon og digitalisering som danner grunnlaget for den videre diskusjonen. Kapittel 3 forklarer den anvendte metoden og begrunnelse for metodevalg. Selve analysen fremkommer i kapittel 4, hvor funnene blir diskutert. Basert på analysen og diskusjonen blir konklusjonen fremlagt i kapittel 5, hvor vi vil besvare studiens problemstilling. Avslutningsvis vil vi komme med forslag til videre forskning.

2 Teori

I denne delen presenteres teori som er aktuell for vår problemstilling. Kapittelet starter med å beskrive formålet med revisjon, og hva revisjon er. Deretter gis en kort forklaring på de lovpålagte åpenhetsrapportene. Videre vil vi presenterer tidligere forskning og nyere funn på digitalisering innenfor revisjon, etterfulgt av begrepsavklaring rundt digitalisering og presentasjon av aktuell teori i revisjon. Deretter presenteres IT-adopsjonsmodellen, TOE som består av Technology, Organization, Environment, og er utviklet av Tornatzky og Fleischer (1990) som vi har benytte som teoretisk rammeverk for å belyse vår problemstilling. Til slutt presenteres Revisorforeningens Scenario 2030, hvor det beskrives hvordan de tror revisjonsbransjen vil se ut i 2030.

2.1. Formålet med revisjon

Ifølge Revisorloven § 9-1 er revisor allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon, og skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet. Formålet med lovfestet revisjon er *“å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet”* (Revisorloven § 9-1).

Gjennom en revisjonsberetning utarbeidet av revisor, gis det uttrykk for hvorvidt regnskapet i alt det vesentligste er utarbeidet etter gjeldende rammeverk for finansiell rapportering, jf. ISA 200, pkt. 3. Denne er basert på revisors overordnede mål for revisjonen som følger av ISA 200 pkt. 11, at det skal oppnås betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av mislighet eller feil.

Det er alltid risiko for at et regnskap inneholder feil. Vesentlig feilinformasjon er ifølge ISA 320, pkt. 2, informasjon som alene eller samlet kan forventes å påvirke beslutningene til brukeren av regnskapet. Det er revisors oppgave å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å oppnå betryggende sikkerhet for at slik feilinformasjon ikke finnes.

Dette er en prosess preget av mange manuelle og repetitive oppgaver, og er noe av grunnen til at revisjonsbransjen er godt egnet for digitalisering (Fjørtoft, 2018), og ifølge Billett,

Gruber og Harteis (2018) vil en automatisering ha en radikal effekt på effektiviseringen av revisors arbeid.

2.2. Åpenhetsrapporter

Fra og med 2009 har norske selskaper som reviderer selskaper av allmenn interesse, vært pålagt å utarbeide åpenhetsrapporter. Disse rapportene skal utarbeides årlig og det fremgår av revisorloven § 5a-2 et minimumskrav til hva rapportene skal inneholde. Kravet om utarbeidelse av åpenhetsrapporter ble innført som et resultat av EUs revisjonsdirektiv i norsk lovgivning (direktiv/2006/43/EF). EU-direktivet fokuserer blant annet på revisors uavhengighet, objektivitet, kvalitetskontroll og revisjonsstandarder, og åpenhetsrapportene skal bidra til økt åpenhet og innsyn i selskapenes kvalitetsrutiner, og på den måten bidra til gjennomsiktighet og øke tilliten til finansiell rapportering (Kredittilsynet 2007; Finanstilsynet, 2019).

Åpenhetsrapportene gir selskapene en særskilt mulighet til å presentere selskapet overfor nåværende og potensielle kunder, investorer og tilsynsmyndigheter (Smith, 2011). Videre påpeker han at også konkurrerende revisjonsselskap har interesse av åpenhetsrapportene. Han hevder at rapportene i mange tilfeller fremstår som reklame ved å underbygge revisjonsselskapenes omdømme, integritet og kvalitet, men at de også presenterer selskapets verdier. Smith (2011) påpeker også at selskapene trolig legger kost/nyttevurderinger til grunn når det gjelder hvor mye innsats som legges i rapporten, og hvilken informasjon som blir offentliggjort.

2.3. Tidligere forskning innen digitalisering og revisjon

Størstedelen av forskningen innen digitalisering og revisjon er engelskspråklig og er gjennomført i andre land enn Norge. Kaarbøe, Knudsen og Meidell (2018) gjennomførte en litteraturstudie av artikler om digitalisering i internasjonale regnskaps- og revisjonstidsskrifter hvor de blant annet undersøkte hvilke endringer digitalisering medfører for regnskaps- og styringsinformasjonens karakteristikk og rolle, og om endringer skaper nye utfordringer.

De hevder at søkelyset internasjonalt primært har vært rettet mot sosiale medier og stordata som digitaliseringsverktøy. Videre viser deres gjennomgang av tolv artikler knyttet til digitalisering og revisjon at det var to tema som utmerket seg; endringen av imaget til revisoren i sosiale medier, og hvordan stordata kan benyttes til vurdering og validering av informasjon. Til slutt peker de på tre sentrale utfordringer knyttet til denne endringen: markedsførings- og IT-eksperter overtar økonomiavdelingens oppgaver med å utarbeide styringsdata, manglende datakvalitet og for store datamengder, menneskelig dømmekraft forsvinner til fordel for datadreven dømmekraft. Kaarbøe et al. (2018) mener det bør gjennomføres flere studier for å forstå hvilke utfordringer digitalisering bringer med seg.

Hirt og Willmott (2014) gjennomførte en studie allerede i 2014, der de konkluderte med at digitalisering vil endre konkurransevilkårene i næringslivet drastisk. Heggernes (2017) utdyper at *Internet of Things* vil bidra til å effektivisere drift og øke produksjonskapasiteten ved å gjøre det mulig å samle, lagre og analysere data på helt nye måter. Begge studiene hevdet at dette vil skape konkurransefortrinn som krever at virksomheter tilpasser seg for ikke å bli hengende etter. Annexstad og Wiklund (2019) undersøkte i sin studie hva som påvirker adopsjonen av digitaliseringsverktøy i revisjonsbransjen, og konkluderer blant annet med at kompleksitet og mangel på kompatibilitet fører til usikkerhet om hva digitaliseringsverktøyene kan bidra med i forhold til måloppnåelse.

Denne studien vil rette søkelys mot digitaliseringsfokuset hos landets største revisjonsselskaper, og forsøke å få et innblikk i hvor den digitale transformasjonen i revisjonsbransjen er i dag.

2.4. Digitalisering

Begrepet digitalisering er i vinden som aldri før, og spesielt dersom vi ser tilbake de siste tiårene. Det settes ned offentlige utvalg, lages digitale strategier, ansettes digitaliseringsansvarlige og diskuteres digitale samfunnsnivåpåvirkninger (Andersen & Sannes, 2018). Digitalisering er dessuten høyt oppe på agendaen til de fleste organisasjonene, og brukes i ulike sammenhenger og kontekster (Opsahl & Nygård, 2019).

Det som særlig beskriver endringen i den senere tid, er at det skjer i et høyt tempo, både når det gjelder kapabilitet, kapasitet og ytelse. Noe som har resultert i fall i kostnader for lagring, prosessering og overføring av data (Gustavsen og Baksaas, 2019). For å undersøke hvilken påvirkning digitalisering kan ha på revisjonsbransjen, er det sentralt å forstå hva digitaliseringsbegrepet innebærer.

I litteraturen finnes det mange ulike definisjoner av begrepet digitalisering, og det er knyttet en del forvirring til begrepet. Digitalisering refererte opprinnelig kun til tallgenerering, ved å omforme analog informasjon til diskrete tallstørrelser som var fysisk framstilt slik at de kunne bli håndtert av de nye maskinene (Dvergsdal, 2019). Det kan også omhandle datatekniske metoder og verktøy, for å erstatte, effektivisere eller automatiserer de manuelle eller fysiske oppgavene (Gustavsen og Baksaas, 2019).

Begrepet digitalisering er derimot bredere enn bare de tekniske sidene. Andersen og Sannes (2018, s. 197) definerer digitalisering i organisasjonsmessig sammenheng som *“transformasjonen fra at IT er et støtteverktøy i virksomheten til at det er en del av dens DNA. Det betyr at forretningsmodell og - praksis samt organisasjon og prosesser er designet for å utnytte dagens og morgendagens teknologi”*.

Det er sentralt å merke seg at begrepet digitalisering ikke må forveksles med elektronisk. Hvor elektronisk handler om å gå fra papir til data, handler digitalisering om bruken av datateknologi for å effektivisere og erstatte oppgaver som tidligere ble utført av mennesker (Yoo et al., 2010). Sannes og Andersen (2017) poengterer at digitalisering ikke er å ha mest mulig teknologi, men å utnytte nye forretningsmuligheter. Digitalisering er en transformasjon fordi den vil både ha en stor innvirkning og være en permanent endring, og innebærer endring av arbeidsprosesser for å utvikle nye, effektive og konkurransedyktige digitale forretningsmodeller (Gustavsen & Baksaas, 2019).

Revisor har økt bruken av analyseverktøy, men i hvilken grad det tas i bruk er avhengig av den enkelte revisors ferdigheter (Stephansen & Bardal, 2019). Gustavsen og Baksaas (2019) skriver i sin artikkel at det vil være særlig tre utfordringer fremover; profesjonens forretningsmodell, ERP-software¹ og IT- sikkerhet. Videre må prosessene re-designes for å

¹ ERP (Enterprise Resource Planning) er software som administrerer og integrerer flere av en bedrift sine forretningsprosesser, som innkjøp, produksjon, lager, salg, økonomi, rapportering.

kunne utnytte potensialet som ligger i digital teknologi. Avgjørende er at det tenkes helhetlig gjennom hele prosessen og med tydelig medvirkning av de involverte parter.

Eilifsen, Kinserdal, Messier og McKee (2020) har forsket på den faktiske bruken av digitale verktøy, i Norge, og fant at til tross for at digitalisering er høyt oppe på selskapenes agenda, er det få selskap som har tatt dette i bruk, særlig av den avanserte typen. Det var heller ingen av selskapene i studien som krevde at avanserte digitale analyseverktøy ble benyttet mer i revisjonen. Dersom digitale verktøy ble benyttet, ble dette brukt som et supplement til ordinære revisjonshandlinger. Dette begrunnet de blant annet med at det er utfordringer knyttet til hvordan revisjonsbevis fra digitale verktøy blir akseptert av tilsynsmyndighetene.

CAATTS (Computer Assisted Audit Tools and Techniques), det vil si dataassisterte revisjonsverktøy og teknikker, beskriver godt bruken av digital teknologi i revisjonsbransjen og består av alt fra automatisering av arbeidsoppgaver som robotisering og stordata-analyse til bruken av kunstig intelligens (Opsahl & Nygård, 2019). De forklarer videre at verktøyene har det til felles, at hensikten er å forenkle og effektivisere revisjonsarbeidet, og refereres til i litteraturen som digital teknologi. Generelt sees digitalisering på som prosesser som finner sted ved adopsjon av digital teknologi. Ifølge Andersen og Sandnes (2018) er teknologien selve verktøyet, mens adopsjon bidrar til å skape digitale prosesser. Behovet for digitalisering blir byttet ut med behovet for digital transformasjon (Gustavsen & Baksaas, 2019).

Digitaliseringsdirektoratet (2020, avsnitt 3), definerer digital transformasjon som *“en prosess der virksomheten endrer hvordan den utfører sine oppgaver, tilbyr bedre tjenester, jobber mer effektivt eller skaper helt nye tjenester”*. Det innebærer grunnleggende og betydelige endringer, og sentralt er at organisasjonen må re-designes, på alle nivå - både når det gjelder medarbeidere, prosesser, teknologi og ledelse. Det er dette Fjørtoft (2018) omtaler som digital disruptjon, og som beskriver den totale omveltningen som skjer innen revisjon, og som vil prege fremtiden gjennom automatisering. Disruptjon er krevende fordi den både innebærer forståelse av ny teknologi samtidig som den krever nye forretningsmodeller. Fordi situasjon består av ufullstendig informasjon og organisasjonen har uklart beslutningsgrunnlag, kombinert med raske endringer og kunder som forventer mer, må

revisjonsbransjen ikke sitte på gjerdet og vente, men tenke utenfor boksen og gjenoppfinne revisjonen (Fjørtoft 2018).

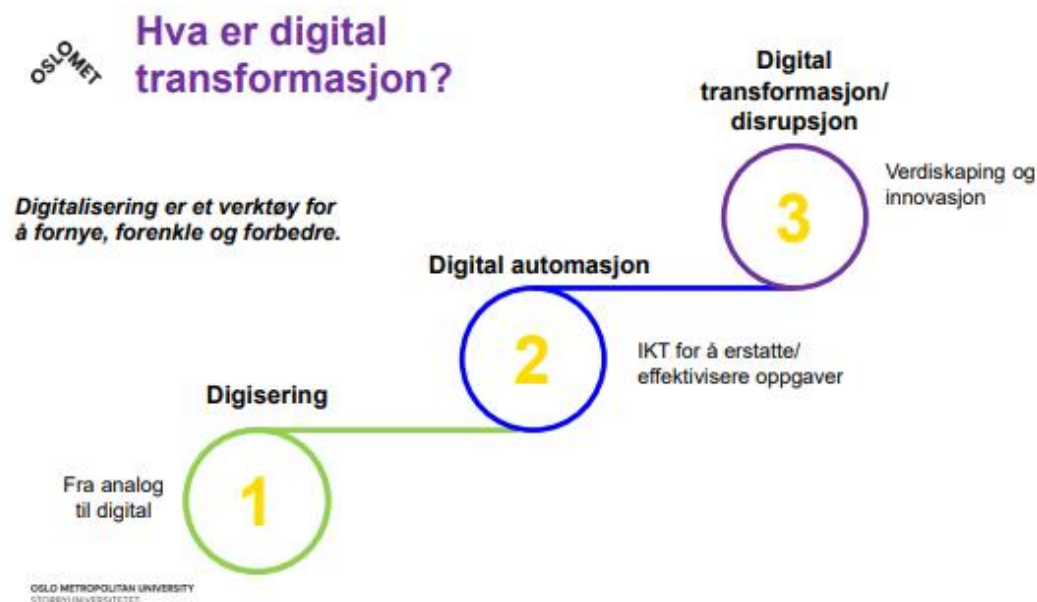
Det er behov for ytterligere å avgrense begrepet digitalisering og bruken av digital teknologi. Unruh og Kiron (sitert i Wiklund, Annexstad, & Fallan, 2020, s. 200) beskriver digitalisering som en endringsprosess som går over tid, hvor nivåene blir stadig mer kompliserte.



Figur 1: Digitaliseringens stadier (Wiklund et al., 2020, s. 200)

I figur 1 skiller det mellom digisering, digitalisering, og digital transformasjon. Digisering innebærer å gå fra analogt til digitalt, og at det bygges videre på det. Digitalisering vil si at forretningsmodeller og -prosesser må endres for å kunne utnytte digisering. Digital transformasjon blir dermed endring av økonomi, institusjoner og samfunn som følge av digisering og digitalisering (Andersen & Sannes, 2018).

Dette samsvarer med Skjølvsvik (2019) sin *Digitaliseringstrapp*, som ser på digitalisering som et verktøy til fornying, forenkling og forbedring (figur 2). Digital transformasjon innebærer en utvikling fra *digisering* som er å gå fra analog til digital, via *digital automasjon* hvor en benytter teknologi til å erstatte eller effektivisere oppgaver, og til slutt *digital transformasjon/disrupsjon* hvor verdiskapningen og innovasjonen ligger. Det er gjennom de tre fasene at organisasjonen fullstendig transformerer måten de arbeider på (Iden, Kaarbøe, Nyholt & Egenæs, 2019).



Figur 2. Hva er digital transformasjon (Skjølsvk, 2019, s. 2)

Ifølge Andersen og Sannes (2018) er det en del som blander begrepene. Ved å sende PDF-dokumenter og ikke papir, uten at noe annet endres, foretas *digisering*. Knyttes systemene sammen uten å sende dokumentet, foretas digitalisering. Når offentlig sektor i stedet reagerer på hendelser, og det ikke sendes søknader, oppnår man digital transformasjon.

Det er i *digitalisering* (digital automasjon) ledere har størst påvirkning ved å kunne endre hvordan organisasjonen produserer og konkurrerer. Det innebærer å tenke nytt om samfunnsoppdrag og kjerneoppgaver, og se for seg hvordan organisasjonen ville ha organisert seg dersom dagens (og fremtidens) teknologi hadde vært til stede, og vil tvinge frem endringer i forretningspraksis, forretningsmodeller og verdisystemer (Andersen & Sannes, 2018).

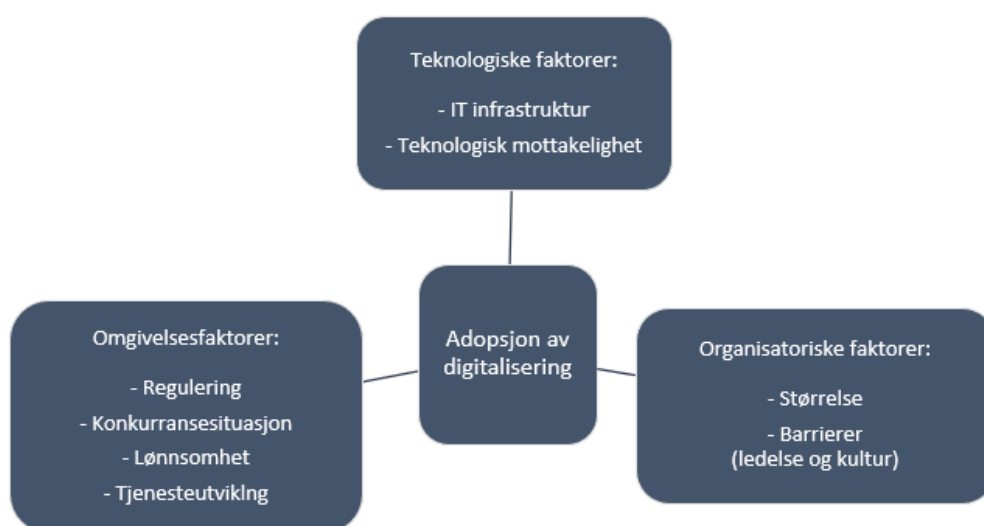
Dette er først og fremst strategiske utfordringer, og må initieres fra ledelsen i organisasjonen, og kan ikke delegeres til en IT-avdeling. Iden et al. (2019) understreker at organisasjoner hvor det opprettes egne avdelinger for utvikling og implementering av nye digitale løsninger, har en fordel fordi den digitale transformasjonen forutsetter at endringsarbeidet må utføres samtidig som den vanlige driften ivaretas. Dette støttes av Fjørtoft (2018) som påpeker at store organisasjonen lettere kan deles i to og etablere digitale akseleratorer ved siden av den etablerte driften.

2.5. Teoretisk rammeverk

I det følgende vil vi presentere et teoretisk rammeverk for adopsjon. Formålet er å beskrive, forstå og analysere en organisasjon, og dermed systematisk kunne utforske barrierer og suksessfaktorer som følge av digitalisering. Dette gir bedre innsikt i hva som driver digitalisering, og hva som motiverer en organisasjon til å benytte og ta i bruk ny teknologi.

Andersen & Sannes (2018) fremhever at man ikke kan endre teknologien uten å endre organisasjonen. Dette er fortsatt aktuelt i dag og IT-adopsjonsmodellen TOE (Technology, Organization, Enviroment) utviklet av Tornatzky og Fleischer (1990), som kan brukes både på selskaps- og bransjenivå, kan bidra til at organisasjoner tenker mer helhetlig når ny teknologi innføres (figur 3). Modellen har en solid forankring i tidligere litteratur, og er benyttet som rammeverk i flere studier de siste 20 årene for å beskrive og forklare de teknologiske, organisatoriske og omgivelsesbaserte sammenhengene som angår revisjonsbransjen (Opsahl & Nygård, 2019).

TOE-rammeverket presenterer hvordan en organisasjon adopterer og implementerer ny teknologi. Vi vil i vår studie kun se på adopsjonen for digitalisering. Valgene av aktuelle drivere for de ulike faktorene i TOE-modellen, som er relevante for revisjonsbransjen, er basert på forskningen til Nygård og Opsahl (2019) og Pan og Jang (2008).



Figur 3: Toe-modellen oversatt (Opsahl & Nygård, 2019, s. 43; Pan & Jang, 2008, s. 96)

Rogers (2003, s. 21) ser på adopsjon som «*a decision to make full use of an innovation as best course of action available*». Rogers (2003) påpeker at en forutsetning for innovasjon er at kunnskap spres mellom medarbeidere i en organisasjon i en prosess som omtales som diffusjon. Adopsjonsprosessen foregår gjennom fem steg i organisasjonen:

1. *Kunnskap* - erkjenner at innovasjonen eksisterer, og hva den kan brukes til
2. *Overtalelse* - vurderer om innovasjonen kan gi en fordel
3. *Beslutning* - beslutter om innovasjonen skal adopteres eller ikke
4. *Implementering* - tar innovasjonen i bruk
5. *Bekreftelse* - fordelene ved innovasjonen blir bekreftet eller avkreftet

TOE-rammeverket viser hvordan en organisasjon adopterer og iverksetter ny teknologi. Utgangspunktet for modellen er de tre teoretiske dimensjonene som påvirker adopsjonen av ny teknologi i organisasjoner; teknologiske faktorer, organisatoriske faktorer og omgivelsesfaktorer. Modellen kan også si noe om hvor fort organisasjonen adopterer innovasjonen (Baker, 2011).

2.5.1 Teknologiske faktorer

Sentralt i dimensjonen er teknologiske drivere som IT-infrastruktur og mottakelighet for teknologi. IT-infrastruktur handler om organisasjonens tilgjengelige teknologi, både når det gjelder interne og eksterne faktorer, som medfører at organisasjonen gjennomfører en digital transformasjon (Pan & Jang 2008; Iden et al. 2019; Opsahl & Nygård, 2019).

Teknologien må være relevant for organisasjonen, og eksisterende teknologi setter en ramme for valg av ny teknologi (Baker, 2011). En annen dimensjon som Pan og Jang (2008) peker på er teknologisk mottakelighet som viser til organisasjonens eller bransjens kultur, og den enkeltes evne til å ta i bruk ny teknologi.

Stephansen og Bardal (2019) fant i sin studie at revisorer bruker dataanalyseverktøy uavhengig av kjønn, alder, utdanning, erfaring og arbeidssted, samt at de opplevde nytte av bruken. Tross begrenset opplæring opplevde revisorene å ha tilstrekkelig kunnskap og ferdigheter til å ta dem i bruk. Dette sammenfaller med Eilifsen et al. (2020) sin forskning som viser at oppdragsansvarlig revisor opplever å ha god kunnskap i bruken av digitale

verktøy. Til tross for at revisor er positiv til at digitale verktøy tas i bruk, benyttes det likevel i begrenset grad i revisjonen.

Ifølge Opsahl og Nygård (2019) vil tilgang på teknologisk kompetanse internt i organisasjonen inngå i både infrastruktur og organisasjonens evne til å benytte seg av CAATTs. Pan og Jang (2008) viser i sin studie at det ikke er sammenheng mellom IT-infrastruktur og adopsjon av CAATTs, og at det ikke er den eksisterende infrastrukturen som avgjør om organisasjoner tar i bruk digitale verktøy. Studien til Iden et al. (2019) viser at digital transformasjon både er kompleks, og en kontinuerlig veksling mellom organisasjonens sosiale og teknologiske strukturer.

Forskning som Opsahl & Nygård (2019, s. 47) refererer til viser at selv om revisjonsbransjen benytter seg av skybaserte tjenester, samt har digitalisert deler av revisjonsprosessen ved bruk av elektronisk lagring og revisjonsverktøy, henger de etter i den teknologiske utviklingen. De påpeker videre at internasjonalt satser Big 5 på investering, utvikling og eksperimenter i CAATTs, og at dette også vil øke digitaliseringsfokuset og implementering nasjonalt. Dette fører likevel ikke til mer teknologisk mottakelighet og bruk av CAATTs.

I 2018 etablerte Revisorforeningen et digitaliseringsakademi der formålet var å gi revisorer grunnleggende forståelse for hvordan digitaliseringen påvirker bransjen, egen jobbsituasjon og klientene, og løfte bransjen til et nytt nivå når det gjelder digital forståelse (Asklund, 2018). Opsahl & Nygård (2019) påpeker at det har vært et økt fokus på digitalisering hos Big 5 de siste årene, til tross for utfordringer knyttet til IT-infrastruktur og teknologisk mottakelighet i revisjonsbransjen. Det poengteres også at det både nasjonalt og internasjonalt er en mangel på IT-kompetanse, at det bør rekrutteres andre til bransjen og at fagplaner i revisorutdanningen bør endres.

2.5.2 Organisatoriske faktorer

Denne dimensjonen trekker frem organisasjonens interne egenskaper og ressurser. De driverne det er fokusert på i denne studien er organisasjonens størrelse og opplevde barrierer for digitalisering, med vekt på ledelse og organisasjonskultur. Disse driverne er i tidligere forskning blitt sett på som viktige organisatoriske faktorer for digital adopsjon (Pan & Jang 2008; Opsahl & Nygård, 2019).

Store organisasjoner har bedre muligheter for digital adopsjon på grunn av mer fleksibilitet og større evne til å absorbere risiko ved at de har kapital, og flere medarbeidere til å foreta implementeringen (Pan & Jang, 2008). Opsahl og Nygård (2019) fremhever at et aktivt konsulentmiljø, og bredt tjenestetilbud, noe som korrelerer med organisasjonens størrelse, har en positiv effekt på adopsjonen.

Organisatoriske barrierer med stor påvirkning på adopsjonen er organisasjonens struktur og kultur, samt ledelsens kommunikasjon og styringen av selve digitaliseringsprosessen (Opsahl & Nygård 2019). Skjølsvik (2018) påpeker at det er behov for ledere som tar aktive valg og forstår at digital teknologi er en viktig driver for verdiskapning. I tillegg er det viktig at det etableres en kultur hvor det er lov å prøve og feile. Fjørtoft (2018) hevder at det i enkelte organisasjoner er for mange i sentrale posisjoner som har for mye å tape, til at det gjennomføres revolusjonerende endringer, og at endringene dermed preges av å være trinnvise siloforbedringer.

Organisasjonens interne behov og eksterne strategier er viktige faktorer som påvirker adopsjonen av IT (Pan & Jang 2008). Dette samsvarer med Iden et al. (2019) som konkluderer med at selskapets ulike forretningsstrategier er den viktigste driveren til digitaliseringen. Opsahl og Nygård (2019) påpeker at kultur og individuell innstilling påvirker den teknologiske tilgjengeligheten i organisasjonen og driver digitaliseringen. I prosessen er det likevel lederen som har den viktigste rollen som driver, og hans valg og beslutninger er helt avgjørende for utfallet (Andersen og Sannes, 2018). Dette støttes av Pan og Jang (2008) som hevder at større støtte fra ledelsen gjør det lettere å overvinne vanskeligheter i adopsjonsprosessen.

Digitalisering vil kunne påvirke både organisasjonens markedsposisjon og hvilke forventninger kunden har, noe det er viktig at både styret og lederne forstår (Fjørtoft, 2018). Ledelsen har dessuten et ansvar for at rett kompetanse rekrutteres for å motivere og hjelpe organisasjonen med implementering. Det blir derfor viktig at ledelsen velger rett CAATs (Opsahl og Nygård, 2018).

2.5.3 Omgivelsesbaserte faktorer

De omgivelsesbaserte faktorene som er avgjørende drivere av digitaliseringsadopsjonen i revisjonsbransjen, er rammene organisasjon opererer innenfor. Dette inkluderer bransjens oppbygging, regulatoriske bestemmelser, kunder og konkurrenter, samt lønnsomhet og tjenesteutvikling (Pan & Jang, 2008; Opsahl & Nygård, 2019).

Når det gjelder regulatoriske bestemmelser står revisjonsbransjen i en særstilling siden klienten i utgangspunktet er lovpålagt tjenesten (jf. Revisorloven § 2-1). Opsahl og Nygård (2019) påpeker at det var en økende trend med foretak som ønsket revisjon.

Nye standarder kan enten være hemmende eller stimulerende for teknologiadopsjon i revisjonsbransjen. Drivkraften i det offentlige er først og fremst grunnet effektivisering, og staten har en stor påvirkning på digitalisering (Baksaas, 2019). Som regulatorisk myndighet er staten en pådriver i form av å kreve pliktig bruk av ulike innleveringsformat som har en detaljert og standardisert innhold og format, men kan også bremse digitaliseringen ved å sette regulatoriske begrensninger i form av statlige vedtak, forskrifter og lovverk, og som kontrollorgan. I tillegg kan digitalisering føre til utfordringer og dilemmaer knyttet til rettsikkerhet ved at det er et komplekst regelverk hvor det er lett å gjøre feil (Baksaas, 2019).

Kinserdal (2017) påpeker at reguleringsmyndigheter og internasjonale revisjonsstandarder ikke er tilpasset digital revisjon blant annet når det gjelder utvalgstesting, avstemming, og innhenting av dokumentasjon. IAASB (2016) anser ikke bruk av dataanalyse som ulovlig, men de anbefaler det heller ikke da de er skeptiske til revisors forståelse av dataene og tilhørende analyser. Likevel påpeker de at bruk av dataanalyser kan gi mange fordeler. Bevisbyrden om at de nye metodene er like sikre som dagens metoder, ligger dermed hos revisjonsselskapene (Kinserdal, 2017). Ifølge Hinberg (2015) må revisjonsstandarder endres for å kunne ta i bruk avansert dataanalyse, noe som kan føre til behov for ulik revisjonsmetodikk, avhengig av om man benytter dataanalyse eller ikke.

Ifølge Opsahl & Nygård (2019) er endringer i konkurransesituasjonen en viktig driver for digitalisering. Deres gjennomgang av omsetningstallene for Big 5 indikerte en stagnasjon i pris på revisjonstjenester og synkende bransjeomsetning, noe som kan ha ført til hardere konkurranse. De antyder derfor at dette kan ha vært en driver for det økte fokuset på

digitalisering. Videre viser de til at Banker og AICPA konkluderte med at ny teknologi reduserer kostnader, bedrer revisjonskvaliteten og øker produktiviteten, noe som bidrar til økt lønnsomhet for selskapet (referert i Opsahl & Nygård, 2019, s.52).

Etter at fravalgsregelen trådte i kraft i 2012, opplevde revisjonsbransjen en reduksjon i kundemassen, noe som førte til at konkurransen i bransjen ble spisset. Dermed ble også de regulative endringene en driver for digitaliseringen (Opsahl & Nygård, 2019). Fjørtoft (2018) påpeker at digitaliseringen skjer raskere og raskere, at kundeforventningene øker, og at revisjonsbransjen ikke må sitte i ro og vente, men følge med på den stadig økende utviklingen.

Mer komplekse og digitaliserte kunder, i tillegg til et ønske om modernisering og kontinuerlig revisjon, samt å utvikle seg i takt med kundens forventinger og dermed øke kundetilfredsheten, kan være drivere for CAATTs (Rosli, Yeow & Eu-Gene, 2012; Fjørtoft, 2018; Andersen og Sannes, 2018). Opsahl og Nygård (2019) påpeker også at økende fravalg kan være et tegn på at tradisjonell revisjon gir liten verdi for kundene, og at alle disse faktorene kan være medvirkende årsaker til det økte digitaliseringsfokus.

2.5.4 Styrker og svakheter ved TOE-modellen

TOE-modellen ble første gang publisert i 1990, og har siden det forandret seg lite (Baker 2011). Fordelene med modellen er at den er fleksibel og lett kan tilpasses ulike kontekster. Zhu og Kraemer viser til at det ikke er noen fastsatte krav til hvilken industri organisasjonen må operere i for å kunne benytte TOE-modellen, og de ser på modellen som generisk med frihet til å variere innholdet i de ulike faktorene (referert i Baker, 2011, s.12). Baker trekker også frem at modellen samsvarer godt med andre adopsjonsmodeller, som Rogers DOI-modell, i tillegg til at den inkluderer alle de tre komponentene som kan påvirke en adopsjon: teknologi, organisasjon og omgivelser.

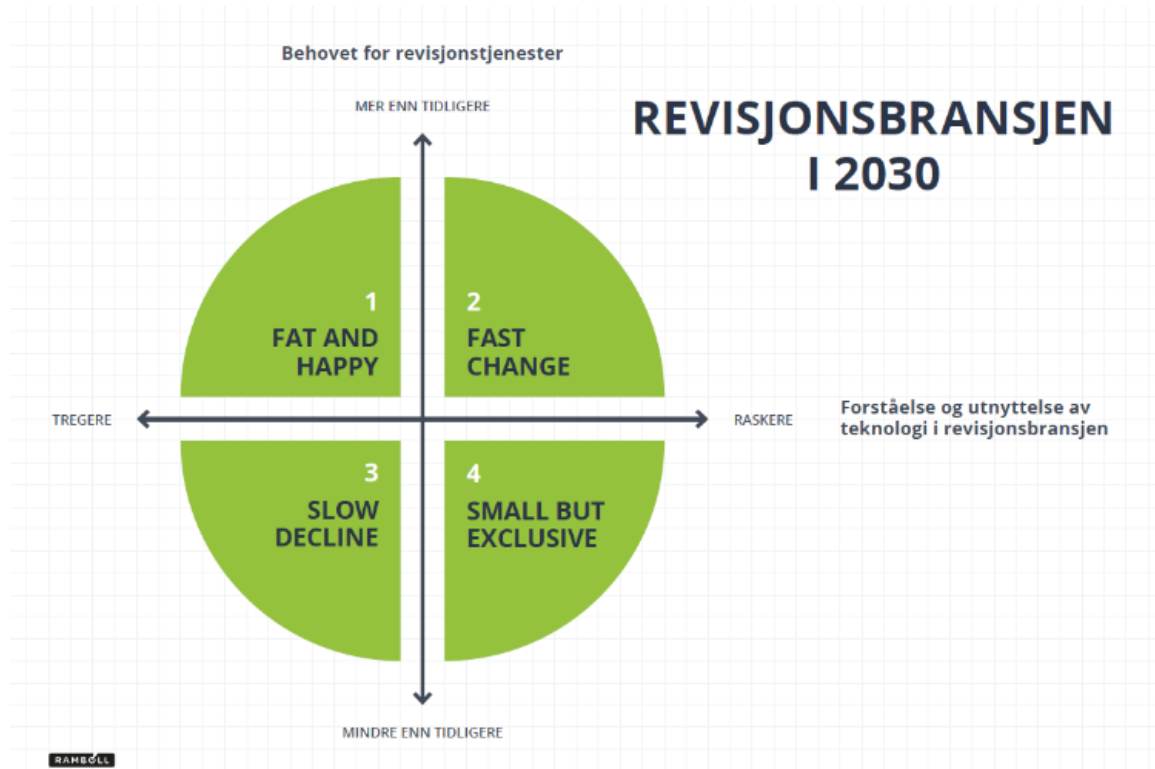
Ifølge Talukder er en svakhet ved modellen at den ikke fokuserer på individet som skal adoptere teknologien, eller prøver å forstå hvilke faktorer som påvirker deres beslutning (referert i Koslung & Kristiansen, 2018, s.25). Dette har imidlertid liten betydning for denne studien da den fokuserer på adopsjon på organisasjons- og bransjenivå.

2.6. Scenario 2030

Revisorforeningen har i 2021 utarbeidet en analyse hvor de presenterte fire ulike fremtidsscenarioer for hvordan bransjen kan se ut om ti år (figur 4). Analysen er utformet som en scenarioanalyse der det er identifisert ulike drivere for utviklingen. De viktigste driverne er teknologiutviklingen, myndighetsbestemte reguleringer og endrede forventinger i markedet (Jensen, 2021).

Scenarioene er fordelt på to akser, der drivkreftene er behovet for revisjonstjenester, og forståelsen og utnyttelsen av teknologi i revisjonsbransjen. Behovet for revisjonstjenester påvirkes av relevante produkter, tjenester og myndighetenes regulering, mens utnyttelsen av teknologi påvirkes blant annet av effektivitet og innovasjon (Revisorforeningen, 2021).

Med utgangspunkt i ulike utviklingsalternativer for de to driverne, har Revisorforeningen utarbeidet fire forskjellige scenarioer for hvordan revisjonsbransjen kan se ut i 2030. Følgende beskrivelser av de ulike scenarioene er i sin helhet fra Revisorforeningens dokument "Revisjonsbransjen i fremtiden - Scenario 2030" (2021), se vedlegg 2.



Figur 4: Scenario for revisjonsbransjen i 2030 (Revisjonsbransjen i fremtiden Scenario 2030, s. 5)

2.6.1 Fat and Happy

Ubekymret og selvtilfreds. I dette scenarioet ser Revisorforeningen for seg at det er gjeninnført revisjonsplikt for alle AS, samt stadig nye attestasjonsplikter som har bidratt til en komfortabel vekst i etterspørselen etter revisjonstjenester. Den beskyttede yrkestittelen til statsautoriserte revisorer gjør at de nyter stor tillit i samfunnet, og har en sterk posisjon i markedet. Økt krav til kompetanse, tverrfaglighet og digitalisering har skapt et større skille mellom små og store revisjonsselskaper, der en del vil ha problemer med å henge med.

For de større selskapene er denne unike posisjonen blitt en hvilepute og bransjen evner ikke å utnytte teknologien og skape endring og innovasjon. Dessuten gjør en svekket norsk økonomi, som følge av reduserte oljeinntekter, det usikker hvor lenge bransjen kan motstå forventninger om økt effektivitet og relevans.

2.6.2 Fast Change

Rask endring. Revisor er blitt samfunnets viktigste tillitsperson og behovet for tilsyn og kontroll er stort. Bransjens evne til kontinuerlig omstilling og tilpasning har ført til høy tillit og godt omdømme. Bransjen er blitt mer teknologidrevet og effektiv og revisjonen er basert på sanntidsdata. Revisjonsselskapene består av færre revisorer og flere teknologer og andre spesialister. Kontinuerlig videreutvikling av medarbeidernes kompetanse er en suksessfaktor, og ledernes viktigste oppgaver er å forstå og utnytte synergier mellom ekspertmiljøer. Bransjen består av mellomstore og store revisjonsselskaper med høy innovasjonstakt.

2.6.3 Slow Decline

Sakte utforbakke. Den teknologiske utviklingen har gått i voldsomt tempo, og mens andre næringer har vært med på den digitale reisen, har revisjonsbransjen sovet i timen og evner ikke å møte samfunnets og klientenes krav.

Selv om Norge er verdensledende innen innovasjon og teknologi, og både offentlige og private virksomheter forventes å være høyeffektive, jobber de fleste revisjonsselskapene som før. Dette bidrar til en lovendring der kun foretak av allmenn interesse skal ha lovpålagt

revisjon og bransjen står kun igjen med noen få lovpålagte tjenester til et lite antall klienter. Media spår at revisjonsbransjen vil være ikke-eksisterende innen 2050.

2.6.4 Small But Exclusive

Liten og eksklusiv. Revisjonsmarkedet er mindre enn noen gang. Rutinemessige oppgaver er digitalisert og robotisering og kunstig intelligens har effektivisert bransjen. Bransjen består av færre ansatte med få års erfaring, få partnere og mange erfarne seniorer, og det er vanskelig for nyutdannede å få jobb.

Skatteetaten har selv tilgang til virksomhetenes transaksjoner og gjennomfører digitale analyser, noe som gjør at behovet for revisorbekreftelser er nærmest ikke-eksisterende. Færre oppdrag, men arbeidsoppgavene er mer utfordrende og bransjen leverer tjenester av høy kvalitet som selges for en høy pris.

3 Metode

I denne delen presenteres metodevalg og forskningsdesign, før vi gir en begrunnelse for valgt metode, samt vurdering av denne metoden.

3.1. Kvantitativ og kvalitativ metode

Samfunnsvitenskapelig metode skiller mellom to hovedtyper metode; kvantitativ og kvalitativ metode, der hovedforskjellen er hvordan data samles inn og analyseres (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011).

Kvantitativ metode baserer seg på tallmateriale og målet er, ifølge Johannessen et al. (2011), å kartlegge utbredelser, mens kvalitativ metode har fokus på kvaliteten eller spesielle kjennetegn ved det som skal studeres. Vi har valgt å basere denne oppgaven på både kvantitative og kvalitative data.

3.1.1 Forskningsdesign

Johannessen et al., (2011) beskriver forskningsdesign som det å ta stilling til hva og hvem som skal undersøkes, samt hvordan undersøkelsen skal gjennomføres, for å kunne besvare den aktuelle problemstillingen. Ved utarbeidelse av designet må man ta stilling til hvilken type data man trenger, og hvordan dette skal innhentes og analyseres (Gripsrud, Olsen & Silkoset, 2016).

Grenness (2001) skiller mellom tre typer forskningsdesign; eksplorativt, deskriptivt og kausalt. Eksplorativt forskningsdesign anvendes når problemstillingen er uklar, og kan benyttes for å undersøke tema som er lite studert. Deskriptivt forskningsdesign forsøker å beskrive sammenhenger mellom ulike variabler, mens kausalt design forsøker å måle effekten mellom årsak og virkning. Hvilken metodisk tilnærming som velges styres av problemstillingen.

Det skiller mellom forklarende (kausale) og beskrivende (deskriptive) problemstillinger (Jacobsen, 2015). En kausal problemstilling er opptatt av årsakene til at noe skjer, mens en

beskrivende problemstilling viser til en tilstand på et gitt tidspunkt. Forskjellen ligger hovedsakelig i hvordan problemstillingen er formulert. I en problemstilling som er beskrivende benyttes «hvordan», mens i en problemstilling som er forklarende benyttes «hvorfor».

Vi ønsker å benytte et deskriptivt forskningsdesign, og har formulert en beskrivende problemstilling. For å besvare problemstillingen ønsker vi å foreta en innholdsanalyse av åbenhetsrapporter, og gjennomføre semistrukturerte dybdeintervju med informanter fra de fem store revisjonsselskapene i Norge.

3.2. Innholdsanalyse

I denne studien benyttes en kvantitativ innholdsanalyse av åbenhetsrapportene til de fem største revisjonsselskapene i Norge, for å identifisere utviklingen av selskapenes fokus på digital teknologi. Studien baserer seg på åbenhetsrapportene til Deloitte, KPMG, E&Y, PwC og BDO i tidsrommet 2018 - 2020, og er en forlengelse av studien til Nygård og Opsahl fra 2019.

I følge Stemler (2001) er en innholdsanalyse nyttig for å undersøke trender og mønstre i dokumenter, og kan defineres av som «*dataregistrering og analyseteknikk som søker mot en systematisk, objektiv og kvantitativ beskrivelse av innholdet*» (Nygård 2019 s. 32). Videre er det viktig å være klar over at synonyme kan bli brukt i det analyserte dokumentet for å skape en bedre flyt og leseropplevelse, og dette kan resultere i at en underestimerer enkelte begreper. Dessuten er det heller ikke sikkert at det er de ordene som blir brukt flest ganger som er de viktigste og som gjenspeiler selskapets fokusområde (Stemler, 2001).

Selskapenes åbenhetsrapporter er offentlige dokumenter som er tilgjengelig på selskapenes hjemmesider. Vi gjennomgikk rapportene for tidsrommet 2018 til 2020 og registrerte forekomsten av utvalgte nøkkelord for å se om det var en endring over tid, eller om det var noen selskaper som utpekte seg i en bestemt retning.

3.3. Intervju

Som grunnlag for den kvalitative delen av undersøkelsen har vi benyttet semistrukturerte intervju, noe som ifølge Johannessen et al. (2011) er særlig hensiktsmessig dersom vi ønsker å kartlegge menneskers erfaringer og oppfatninger. De legger også til at et kvalitativt intervju gjør det mulig å få frem kompleksitet og nyanser. Bell, Waters og Nilsson (2016) utdyper dette ved at et dybdeintervju er fleksibelt, man kan stille oppfølgingsspørsmål og på den måten sikre seg godt utdypede svar.

Kvalitative undersøkelser har til hensikt å få mest mulig kunnskap om et fenomen, fra et begrenset utvalg informanter, og en gjennomfører derfor en strategisk utvelgelse av informanter (Johannessen et al., 2011). Med utgangspunkt i vårt ønske om å belyse ulike aspekter ved digitalisering i revisjonsbransjen, var det hensiktsmessig å undersøke fra flere vinkler, og nytte et kriteriebasert utvalg. Intervjuobjektene i denne studien er valgt på bakgrunn av deres posisjon og kompetanse, da vi har søkt etter ansatte på partnernivå med god kjennskap til digitalisering.

Til datainnsamlingen er det utarbeidet en intervjuguide med 15 spørsmål fordelt på tre hovedtemaer "digitalisering", "Suksessfaktorer og barrierer" og "Scenario 2030", samt fem innledende spørsmål der vi gjorde oss bedre kjent med informantene. I tillegg la vi ved Revisorforeningens dokument "Scenario 2030", der de skisserer fire ulike fremtidsscenarioer for revisjonsbransjen. Dette ble oversendt informantene pr e-post i god tid før intervjuet, slik at hadde tid til å forberede seg.

I den grad det var nødvendig ble det stilt oppfølgingsspørsmål for å sikre at spørsmålene ble besvart tilstrekkelig, eller for å forsikre at svarene ble oppfattet slik de var ment.

3.3.1 Informantene

Vi kontaktet alle de fem store revisjonsselskapene i Norge; Deloitte, KPMG, E&Y, PwC og BDO, med ønske om å få et intervju med en ledende person i selskapet, med god kunnskap om digitalisering. Målet med intervjuene var å danne et større og mer nyansert bilde av digitaliseringsfokuset, og hvor bransjen står i dag. Våre informanter består av en kvinne, og fire menn, der fire er partnere, og en er direktør. De har mellom ti og 35 års erfaring fra

bransjen, har vært ansatt de det aktuelle selskapet i mer enn ti år, og har stillinger som helt eller delvis knyttet mot digitalisering.

Det var stort aldersspenn på informantene vi intervjuet, men selv om det ofte trekkes frem at det er de unge som har kunnskap om IT og data, mente alle våre informanter at de hadde god forståelse for emnet. Dette begrunnet de blant annet med lang erfaring i å arbeide med data og informasjonsteknologi, samt en iboende interesse for teknologi.

Informantene fikk tilsendt en intervjuguide med hovedspørsmålene på forhånd. Intervjuene ble gjennomført ved bruk av Teams, med en tidsramme på ca. 60 minutter til hvert intervju. De ble informert om at de blir anonymisert i studien, at de kunne avstå fra å svare på spørsmål, og at de når som helst kunne velge å avbryte intervjuet. I tillegg fikk vi godkjenning til å gjøre opptak av intervjuet. I etterkant ble alle intervjuene transkribert.

Da denne studien blir et offentlig tilgjengelig dokument, har vi har valgt å anonymisere våre informanter for at de skal kunne gi så personlige og uavhengige svar som mulig, uten fare for å bli gjenkjent. Vi har i analysedelen valg å omtale de som R1, R2, R3, R4 og R5, se tabell 1.

Informant	Selskap	Bransjeerfaring	Tittel	Område
R1	1	10-15 år	Direktør	Revisjon/digitalisering
R2	2	over 25 år	Partner	Revisjon/kontorleder
R3	3	15 - 25 år	Partner	Revisjon
R4	4	10 - 15 år	Partner	Dataanalyse/IT-revisjon
R5	5	15 - 25 år	Partner	Revisjon/kontorleder

Tabell 1: Oversikt over de ulike informantene

3.4. Begrunnelse for metodevalgene

I kvantitative undersøkelser er det, ifølge Johannessen et al., (2011) vanlig at utvalget trekkes tilfeldig. Da vår oppgave tar utgangspunkt i Opsahl og Nygård sin studie “Digitaliseringsfokuset i revisjonsbransjen”, er det imidlertid naturlig å bruke det samme utvalget som de, for bedre å kunne sammenligne resultatet. I tillegg viser en studie gjennomført av Bierstaker, Janvrin og Lowe i 2013, at det er de store revisjonsselskapene som har ressurser til å ta en lederrolle i digitaliseringsprosessen (referert i Opsahl & Nygård, 2019 s.43). Vi har derfor valgt å fokusere på de fem store revisjonsselskapene i Norge.

For at resultatet av innholdsanalysen kunne sammenlignes med Opsahl og Nygård sin studie fra 2018, var det viktig å også her, bruke samme metode og utvalg som de hadde. Derfor er innholdsanalysen basert på de samme nøkkelordene, og av de samme selskaperes åpenhetsrapporter, men for tidsrommet 2018 til 2020.

Opsahl og Nygård supplerte innholdsanalysen med en analyse av utviklingen i omsetningen til revisjonsselskapene, med særlig fokus på omsetningen knyttet til revisjonstjenester.

Offentlige dokumenter har ifølge Jacobsen (2015) til hensikt å skape et spesielt inntrykk av en situasjon, og kan gi en forståelse av hvordan selskapene ønsker å bli oppfattet av andre. I tillegg poengterer Opsahl og Nygård (2018, s 43) at det er *“store variasjoner blant selskapene når det kommer til utvikling og oppdatering av åpenhetsrapporten. Noen selskaper har tilnærmet identiske rapporter fra år til år, mens andre foretar årlige strukturelle og innholdsmessige endringer.”*

Opsahl og Nygård supplerte innholdsanalysen med en analyse av utviklingen i omsetningen til revisjonsselskapene, med særlig fokus på omsetningen knyttet til revisjonstjenester. Vi har imidlertid valgt å følge opp innholdsanalysen med dybdeintervjuer av ledende personer med god kjennskap til digitalisering i hvert av de fem store revisjonsselskapene.

Det hadde også vært interessant og studert hvordan de mindre revisjonsselskapene forholder seg til digitalisering, og hva som påvirker deres valg, da dette trolig er ulikt de “fem store”. Siden studien vår tar utgangspunkt i Nygård og Opsahl sin studie fra 2018, har vi imidlertid valgt å utelate de mindre aktørene på markedet.

3.5. Validitet og reliabilitet

Validitet i undersøkelsen vil si i hvor stor grad vi har undersøkt det vi tror vi har undersøkt (Dalland, 2012), med andre ord undersøkelsens relevans og gyldighet. For å styrke validiteten av innholdsanalysen har vi påsett at nøkkelordene som blir talt, ikke er tatt ut av sammenhengen. Dette er gjort ved at setninger med de aktuelle nøkkelordene er lest gjennom, og sett i kontekst med den tilhørende teksten. Ordteilingen er også gjennomført individuelt av oss begge, uavhengig av hverandre, for å sikre at antallet er korrekt.

Johannessen et al. (2011) poengterer at det ved alle typer undersøkelser er viktig å vurdere påliteligheten til de data som blir samlet inn, også kalt reliabilitet. Denne kan påvirkes av hvilke data som blir brukt, samt hvordan disse samles inn, analyseres, og nøyaktigheten i utførelsen. Avgjørende for de kvalitative data vi har samlet inn er intervjuguiden og utvalget av informanter. Andre spørsmål og andre informanter ville gitt andre svar. Intervjuene som ble gjennomført viser den enkelte persons oppfatning og tanker rundt digitalisering. Det må derfor poengteres at det er individenes holdninger som blir gjengitt, og at vi, basert på dette, ikke kan generalisere verken til selskapene eller bransjen. Imidlertid har vi hatt et bevisst forhold til informanter, der samtlige er partnere og har lang erfaring i bransjen.

Selv om alle informantene hadde lang bransjee erfaring, hadde de noe ulik bakgrunn og yrkeskompetanse, noe som gjenspeilte seg i deres svar. Om vi bare hadde intervjuet praktiserende revisorer, bare fagansvarlige, eller bare dataanalytikere/programmerer, ville svarene sannsynligvis blitt annerledes og gjerne ikke like mangfoldige. Ved å bruke informanter med ulike erfaringer og kompetanse, er målet vårt å belyse problemstillingen fra flere vinkler og danne et mer nyansert bilde.

Vi hadde også et ønske om å intervju Revisorforeningen, for å få deres syn og tanker rundt digitalisering, men de hadde dessverre ikke anledning til å stille. Dette påvirker ikke analysen og resultatet, men ville vært et supplement dersom det hadde blitt gjennomført.

3.6. Vurdering av metodene

Innholdsanalysen baserer seg på åpenhetsrapporter som er et dokument revisjonsselskapene er lovpålagt å utarbeide. Det er ingen spesifikke krav knyttet til omtale av selskapenes bruk av teknologi, utover redegjørelse for selskapenes interne kvalitetssystemer. Opsahl og Nygård (2019) poengterer at selskapene likevel *“bruker rapporten til å sette søkelys på hva selskapet er opptatt av, samt til å informere om selskapets arbeidsmetodikk.”*

Ulempene med at rapportene er lovpålagte er at selskapene, i enkelte tilfeller, legger liten innsats i utarbeidelsen, samt at de gir en varierende grad av informasjon utover hva som er

lovpålagt. Rapportene kan også bli brukt som et utstillingsvindu for selskapene, og ikke gjengi selskapets reelle ståsted, men heller gi et uttrykk for hvordan de ønsker å fremstå.

Fordelen med å benytte åpenhetsrapportene er at de nettopp er offentlig tilgjengelige og at de utarbeides i henhold til de samme lovkravene. I tillegg utarbeides de hvert år, noe som kan gi en mer presis fremstilling av utviklingen.

Intervjuene gjengir informantenes personlige meninger og perspektiv, og kan ikke generaliseres. Det er sannsynlig at det er konkurranse mellom de store selskapene knyttet til digitalisering, og at informantene derfor holder noen av kortene tett til brystet. For å redusere faren for at dette påvirker respondentenes svar, og dermed også studiens pålitelighet, er samtlige informanter anonymisert.

4 Analyse og drøfting

Målet med denne studien er å undersøke hvilke faktorer som påvirker den digitale transformasjonen hos Big 5- selskapene i Norge, og hvor revisjonsbransjen står i dag. Dette vil vi belyse med innholdsanalyse og dybdeintervjuer. I denne delen presenteres og drøftes funnene som er gjort. Vi vil først gjennomgå den kvantitative innholdsanalysen, før vi går videre til dybdeintervjuene. Funnene vil bli sammenlignet med andre studier, og etablerte teorier på området.

4.1. Innholdsanalyse av åpenhetsrapportene

Vi har gjennomgått åpenhetsrapportene for tidsrommet 2018 til 2020. Dette er en kort periode, men om vi inkluderer studien som er gjennomført av Opsahl og Nygård (2019), får vi et større datagrunnlag. Åpenhetsrapportene skal orientere om interne kvalitetssystemer, men utover det er det ingen formelle krav til formidling av organisasjonens bruk av teknologi og interne arbeidsprosesser (Opsahl og Nygård, 2019). Det er derfor opp til hvert enkelt selskap å avgjøre hvor mye de ønsker å fortelle.

For å kunne si noe om utviklingen av digitaliseringsbegrepet har vi også studert endringen i rapportenes omfang, samt endringen i utvalgte nøkkelord som selskapene er lovpålagt å omtale i sine åpenhetsrapporter. Dette vil gi en indikator på om den forventede økningen i bruk av digitaliseringsbegrep går på bekostning av den lovpålagte informasjonen, om den kommer i tillegg, eller om begge øker.

Som grunnlag for sammenligningen har vi benyttet åpenhetsrapportene fra 2016, som er det året vi begynner å se en tydelig økning i digitaliseringsbegrepene. Disse rapportene er sammenlignet med rapportene fra 2020. Vi har studert rapportene for hvert av Big 5- selskapene, summert disse og analysert på et totalnivå.

Når det gjelder åpenhetsrapportenes omfang ser vi en økning på 32 % fra 2016 til 2020, med en gjennomsnittlig sidetallsøkning på 10 sider. Dette gir større rom for selskapene til også å omtale andre tema enn de lovpålagte kravene. For å kunne uttale oss om hvorvidt dette er tilfelle, har vi benyttet følgende nøkkelord for sammenligning: *uavhengighet, objektiv(itet)*

og *kvalitetskontroll*. De vil i det videre bli omtalt som *basisord*. Basisordene er valgt basert på formålet med åpenhetsrapportene som er å bidra til økt åpenhet, og som er basert på EUs revisjonsdirektiv som har fokus på nettopp revisors uavhengighet, objektivitet og kvalitetskontroll.

Ser vi Big 5 selskapene under ett ser vi en moderat økning i bruken av ordet *uavhengighet*, mens det er en reduksjon i bruken av de to andre nøkkelordene - *objektivitet* og *kvalitetskontroll*. Samlet er det en reduksjon på 1 % fra 2016 til 2020. Det er med andre ord en stabil bruk av basisordene i denne perioden. Nøkkelordene som omhandler digitalisering, har derimot hatt en markant økning fra 42 totalt i 2016, til 110 i 2020, noe som gir en økning på 162 %. Dette indikerer at åpenhetsrapportenes økte omfang blir benyttet til å omtale andre tema, som for eksempel digitalisering, fremfor mer omtale av de lovpålagte kravene.

Vi studerte åpenhetsrapportene fra 2016 og 2020 med henblikk på hvordan selskapene omtaler digitalisering, og i hvilken kontekst det fremgår. Det var ikke alle selskapene som benyttet ordet *digitalisering* i sine åpenhetsrapporter i 2016, og vi har derfor også gjennomgått noen av rapportene fra 2017 og 2018. Gjennomgangen viser en tydelig endring i bruken av begrepet *digitalisering*. I de tidlige rapportene ble ordet *digitalisering* stort sett omtalt i forordet, og gjerne som et fokusområde selskapene ønsker å investere i. I rapportene fra 2020 finner vi at digitalisering er blitt en mer integrert del av selskapets metodikk, og det fremgår også av rapportene at selskapene nå har utviklet egne digitale analyseverktøy og implementert bruken av disse i revisjonen.

Videre vil vi analysere endringen i bruken av nøkkelordene som omhandler digitalisering. Hyppigheten av bruken i selskapenes åpenhetsrapporter for perioden 2018 til 2020 er gjengitt i tabell 2. Her har vi også inkludert Opsahl og Nygårds (2019) funn fra perioden 2013-2017, for å få et mer helhetlig og tydelig bilde av utviklingen. Gjennomgangen viser at særlig bruken av nøkkelordet *automatisering* har økt betydelig siden 2016 – med hele 450 %. Det mest stabile er bruken av dataanalyse, som kun har økt med beskjedne 14 %.

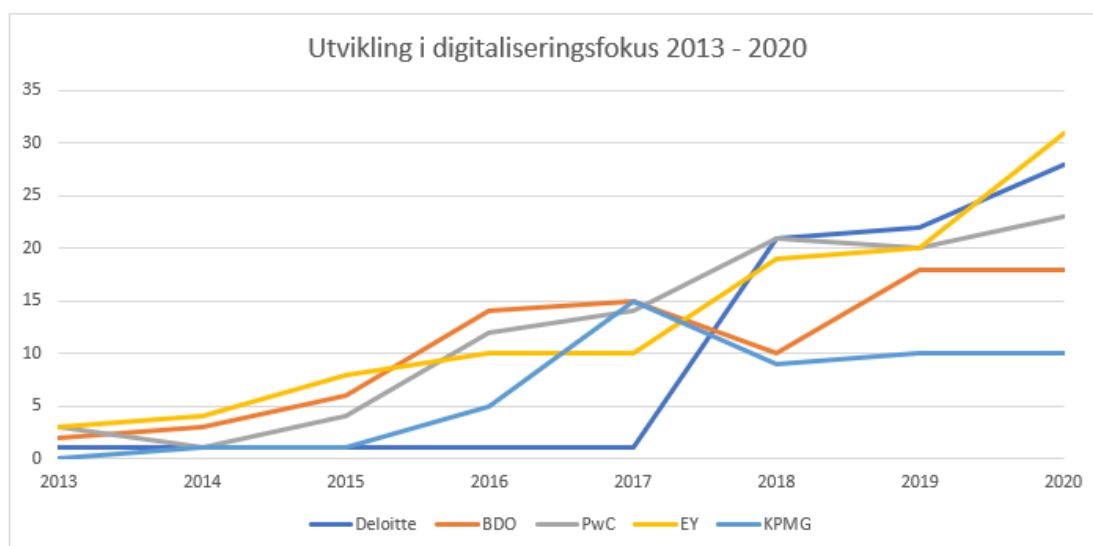
Opsahl og Nygård (2019) fant i sin studie at det var en sterk økning i bruken av digitaliseringsbegrep fra 2016 til 2017. Vår studie viser at trenden vedvarer også i de påfølgende årene frem til 2020.

Tema	Nøkkelord	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Digitalisering	Digital(isere)	0	0	1	8	5	6	14	21
	Teknologi(utvikle)	2	2	9	13	21	37	38	41
	Automat(isere)	0	0	0	2	2	9	8	11
	(Big)data(analyse)	4	6	7	14	20	15	14	16
	effektiv(isere)	3	2	3	5	7	15	16	21
		9	10	20	42	55	82	90	110

Tabell 2: Detaljert oversikt over observerte nøkkelord i åpenhetsrapportene per år 2013-2020

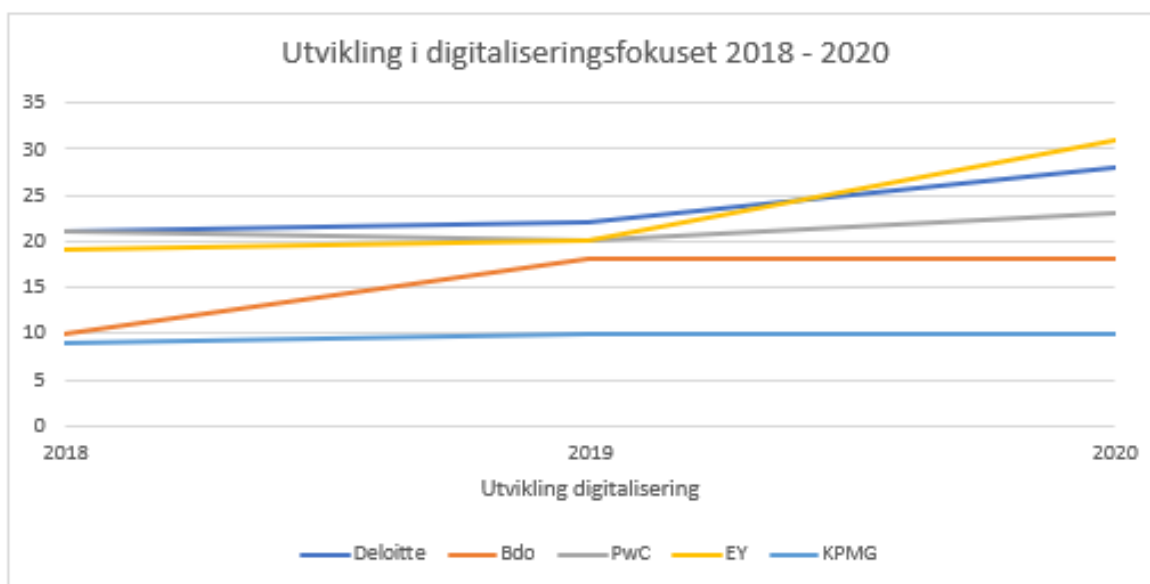
Vi undersøkte spesielt bruken av nøkkelordet *big data*. Det var kun Deloitte som benyttet dette ordet én gang i tidsperioden. Det er også verdt å merke seg at nye ord som kan knyttes til digitalisering har kommet inn. Begrepet *kunstig intelligens* ble første gang brukt i KPMG sin åpenhetsrapport for 2017. Siden den gang har det blitt brukt årlig, både av KPMG og Deloitte, men utbredelsen av bruken er fortsatt svært begrenset.

Når vi ser på den totale bruken av digitaliseringsfokusede ord i grafen i figur 5 under, er det tydelig å se den eksplosive utviklingen fra nesten null i 2013 til over 30 hos EY i 2020. Totalt ble nøkkelordene brukt hele 110 ganger i 2020, noe som gir et gjennomsnitt på 22 ganger pr. selskap. Særlig hos Deloitte var det en markant økning fra 2017 til 2018. I figur 5 ser vi den radikale endringen. Deloitte hadde i perioden 2013 til 2017 kun ett ord knyttet til digitalisering i åpenhetsrapportene, men i 2018 brukte de nøkkelordene hele 21 ganger.



Figur 5: Utvikling i bruk av digitaliseringsbegrep på selskapsnivå i perioden 2013 – 2020

Det kan være flere årsaker til den økte bruken av nøkkelordene hos Deloitte. Nytt styre i selskapet i 2018 kan være en medvirkende årsak til endringen i bruk av nøkkelord. En annen årsak kan være at de ønsker å imøtekomme forventninger fra omgivelsene. Det ble også nevnt i intervjuene at selskapene skuler på hverandre, og den økende bruken av disse ordene i de andre selskapenes åpenhetsrapporter, kan være en tredje årsak til endringen hos Deloitte. Opsahl og Nygård (2019) påpeker imidlertid at det ikke nødvendigvis er en sammenheng mellom uttrykt digitaliseringsfokus og faktisk digitalisering.



Figur 6: Utvikling i bruk av digitaliseringsbegrep på selskapsnivå i perioden 2018 – 2020

Om vi bare fokuserer på de årene som vi har undersøkt, ser vi også en økning, om enn ikke like markant som de foregående årene. (figur 6). Særlig er det Ernst & Young og Deloitte som står for den største bruken av nøkkelordene. Det kom også frem i ett av dybdeintervjuene at disse selskapene har en tydelig uttalt strategien om at de ønsker å ligge i front innen digitalisering. PwC og BDO er mer moderate i bruken av digitaliseringsord.

Det som er påfallende er at KPMG, ligger nederst i bruken av våre nøkkelord, og heller ikke benyttet ordet *digitalisering* en eneste gang i sine rapporter fra 2018 til 2020. Dette er særlig interessant da flere av våre informanter trakk frem nettopp KPMG som ledende innen

digitalisering. Dette underbygger at det ikke nødvendigvis er en sammenheng mellom uttalt digitalisering, og faktisk digitalisering. Noen holder kortene tett til brystet, mens andre har en mer uttalt digitaliseringsstrategi. Dette ble også bekreftet i flere av intervjuene.

Åpenhetsrapportene kan bli brukt som utstillingsvindu hvor selskapene gjerne fremhever sine positive sider og ifølge Smith (2011) er inntrykket at selskapene forsøker å virke åpne overfor interessentene, uten å samtidig avsløre for mye overfor konkurrerende selskap. Dette ble også presisert som en utfordring av en av våre informanter.

“Det er veldig vanskelig å få det riktige bildet, for når ting kommer ut i media så blir det ofte litt forskjønnnet det de presenterer” (R1).

Det er viktig å merke seg at åpenhetsrapportenes fokus på digitalisering er selskapets egne subjektive visjoner, strategier og tanker rundt temaet. Rapportene sier dermed noe om hvordan selskapene ønsker å bli fremstilt. Fordelene med åpenhetsrapportene er at de utarbeides av alle Big 5-selskapene årlig, og at de gir offisiell informasjon om selskapet. Ulempene er som nevnt at innholdet om digitalisering ikke er basert på tallmaterialer, men heller selskapets subjektive holdninger, at det er store variasjoner i hvor mye innsats selskapene legger i rapportene og at det er usikkert i hvilken grad digitaliseringsfokuset i rapportene gjenspeiles i organisasjonen.

Funnene i innholdsanalysen viser at det har vært en markant økning i digitaliseringsfokuset i selskapenes åpenhetsrapporter i perioden 2013 til 2020, og særlig fra 2016. Studien viser at bruken av digitaliseringsbegrepene øker med over 160 % i perioden, mens bruken av de lovpålagte nøkkelordene (basisordene) holder seg stabile. Det er også en endring i hvordan selskapene omtaler digitalisering, fra noe de ønsker å satse på for å møte markedets forventinger, til å omhandle selskapenes egne digitale analyseverktøy, og hvordan digitaliseringen inngår i selskapenes revisjonsmetodikk. Det fremkommer også i studien at uttalt digitalisering gjennom åpenhetsrapportene ikke nødvendigvis gjenspeiler omgivelsenes oppfatning av selskapets digitale stilling. Det kan derfor være på andre plattformer selskapene uttrykker sitt fokus på digitalisering.

4.2. Hvordan få til digital transformasjon i revisjonsbransjen?

Vi vil i det følgende presentere funnene og analysen som baserer seg på datagrunnlag fra dybdeintervjuene med de fem informantene. Med utgangspunkt i de ulike faktorene i TOE-modellen vil vi sammenligne og vise til empiri og teori fra kapittel 2 i vår studie.

Alle informantene er enige om at digitalisering er høyt oppe på selskapenes agenda, og at utviklingen skjer i et høyt tempo. De poengterte også viktigheten av å være med på utviklingen slik at man ikke blir hengende etter. R1 uttrykte at *“det har vært en lang reise som har endret seg litt sånn underveis, veldig fokus, veldig i vinden nå. Vi har masse kursing der alle skal opp og gå på et minimumsnivå, fordi vi ser at det er den veien utviklingen går”*. Dette støttes også opp av R2 som etter mange år i en bransje hvor det har vært fokus på endring, endelig føler at endringen skjer, og at en nå er i ferd med å revidere på en ny måte.

4.2.1 Digitaliseringsbegrep

Digitaliseringsbegrepet blir i litteraturen definert ulikt, og vi ønsket å undersøke informantenes forståelse av begrepet, og hvor de befinner seg i Skjølviks (2019) *Digitaliseringstrapp*. Det sammenlignes og henvises til empiri og teori fra kapittel 2.2 *Digitalisering*.

Selv om de fem informantene vi intervjuet har både ulik bakgrunn og bransjeeerfaring, var de relativt samstemte i hva de legger i begrepet digitalisering. Dette kan skyldes at vi har valgt informanter som gjennom sin stilling har god kjennskap til digitalisering da de arbeider med data og informasjonsteknologi, samt har interesse for emnet. Slik de ser det er digitalisering prosessen fra manuelt til automatisk, og for å komme dit må arbeidsprosesser standardiseres. R4 definerte digitalisering slik: *“hvordan fornye, automatisere, forenkle og forbedre ved bruk av teknologi, gjerne i verdiskaping”*.

Dersom vi setter disse definisjonene inn i modellen fra Skjølvik, ser vi at de fleste av våre informanter er på det andre trappetrinnet – *digital automasjon*. De ser alle at digitalisering handler om mer enn bare å gjøre ting elektronisk. R4 sin definisjon, som ble sitert ovenfor, er imidlertid nær tredje trappetrinn – *digital transformasjon/disrupsjon*, som inkluderer verdiskaping, men også innovasjon.

Andersen og Sannes (2018), påpeker at det er i digital automasjon ledelsen kan endre forretningsmodeller og -prosesser for å dra nytte av digisering, og dette kan være en av årsakene til at våre informanter befinner seg nettopp her. For at organisasjonen skal komme til nivå 3 innebærer det en stor omveltning av hele organisasjonen, hvor nettopp verdiskapningen, innovasjonen og utviklingen av forretningsmodeller ligger (Fjørtoft, 2018; Skjølvsvik, 2019).

4.2.2 Teknologiske faktorer

Revisjonsbransjen har historisk hengt litt etter i den teknologiske utviklingen, men har som følge av koronapandemien opplevd en sjokkdigitalisering etter nedstengingen av Norge i mars 2020. Dette tvang bransjen til å bli mer digital gjennom å ta i bruk videokonferanseteknologi, webinarer og påloggingsutstyr for hjemmekontor. Dette var ikke nye produkter eller innovasjoner, men plutselig tok alle det i bruk. *“Akkurat når det slo til så var det den første måneden veldig mye frykt og redsel, da trækker man jo på alle bremsen overalt. Da var det litt krisestemning”, sier R1.*

Siden en del av IT-infrastrukturen allerede var på plass, opplevde bransjen at koronasituasjonen ikke var en barriere, men heller en katalysator i digitaliseringen. De poengterte at om de ikke hadde hatt infrastrukturen på plass før nedstengingen, hadde de hatt store utfordringer med arbeidshverdagen. Informantene fortalte om VPN (virtuelt privat nettverk) som gjorde at man enkelt kunne jobbe hjemmefra, selskapene hadde egne kundeportaler hvor kundene kunne laste opp dokumenter, samt benytte elektronisk signering. R3 la til at det var en generell aksept for å jobbe hjemmefra; *“Og den aksepten kommer fra hele samfunnet, både bedriften og kundene”.*

Forskningen til Stephansen og Bardal (2019) viser at det er et potensiale for større bruk av analyseverktøy i revisjon, og at revisor er positiv til å ta dette i bruk, men at det er viktig med opplæring både i utdanningen og på arbeidsplassen. Blant våre informanter er det noe uenighet angående digitaliseringsfokuset i utdanningen, samt kompetansen blant de nyutdannede. R2 hevder at *“Det er for lite kunnskap om verktøyene, altså vi ser jo*

masterstudenter som kommer ut som er veldig dårlig i Excel for eksempel, det er jo et basisverktøy som er ganske viktig å ha med seg.”

Likevel sier R2 at unge er teknologisk veldig flinke, og mener at en ung arbeidsstab er en av suksessfaktorene for å lykkes med digitalisering. Videre utdyper han at selskapet bevisst tar de yngre med i tilbudsarbeid og presentasjoner for å vise hvordan analyseverktøy brukes i praksis. Det blir trukket frem at bedriftene vurderer de ansattes ulike kompetanser og prøver å benytte de på en god måte. En annen informant hevder at de som vokser opp i dag har en helt annen IT-kapital enn tidligere;

“Vi må ikke glemme at hver og en av oss blir mer digitale for hver dag som går. Hver ny generasjon som kommer inn, er mer og mer digitale og har med seg ny digital ballast som gjør at vi tenker og agerer på en annen måte. Det digitale er en større naturlig del av hverdagen og man trenger kanskje ikke ha en egen utdanning for å være digital” (R5).

Flere av informantene stiller spørsmål ved om den digitale utviklingen krever ny kompetanse hos revisor. R4 påpeker at *“like mennesker med samme utdanning tenker likt”* og har derfor tro på tverrfaglighet med ulike bakgrunner, men med en viss basiskunnskap, slik at en forstår hverandre. Informantene uttrykte også at det var behov for et tettere samarbeid mellom utdanningsinstitusjonene og revisjonsselskapene når det gjaldt opplæring i praktisk bruk av digitale revisjonsverktøy. Stephansen og Bardal (2019) poengterer at da den teknologiske utviklingen går svært raskt, er det vanskelig for utdanningsinstitusjonene å henge med på utviklingen, noe som forutsetter at utdanningsinstitusjonene og revisjonsselskapene deler ansvaret for at revisor får den nødvendige opplæringen i bruk av digitale verktøy.

Digitaliseringen skaper et nytt risikoelement hos revisjonsselskapene, flere av informantene påpekte nettopp at selskapene kan bli mer sårbare for dataangrep, og refererte til flere saker de siste årene. En informant poengterte at man står midt oppi dette, at kundene er svært opptatt av det, og at det er viktig å ha et bevisst forhold til sikkerheten; *“Hvordan er vår IT-sikkerhet? Har vi kontroll på tilganger? Har vi kontroll på endringer? Hvor mange administratorer har vi? Har vi vært utsatt for hacker angrep? Hvordan er vår datalagring? Har vi backup? Speiler vi serveren?” (R2).*

PST mener i sin nasjonale trusselvurdering for 2021 at den største trusselen for norsk næringsliv er digital spionasje, fordi det svekker næringslivets konkurranseevne. Det å sikre

sensitiv forskning, teknologi og informasjon blir dermed kritisk (Justis- og beredskapsdepartementet, 2021).

Kundenes IT-sikkerhet ble også tydelig våren 2021, da en nordisk IT-bedrift som leverer skylagringstjenester ble rammet av hacking, og alle deres kunder, knyttet til det aktuelle kontoret, mistet tilgangen til sine systemer². En av våre informanter hevdet at slike IT-skandaler ikke nødvendigvis var en stopper for digitaliseringen, men heller kunne være en pådriver *“De siste tre, fire, fem årene har vi fått en veldig drahjelp fra kundene fordi de har hatt en del IT-skandaler [...] Historisk sett har jo dette (dokumentutveksling) forgått på e-post, og da er det jo snakk om IT-sikkerhet, og dokumentert på avveie”* (R3).

Koronasituasjonen viser at når infrastrukturen er på plass, kan man snu seg raskt rundt dersom det oppstår ytre press. Selv om teknologien var til stede også før nedstengingen av landet, var det få som benyttet seg av den. Dette bygger opp under Henriksens forskning som påpeker at teknologi er den minst avgjørende faktoren i TOE-modellen (referert i Pan & Jang, 2008, s. 95). Basert på vår studie kan det også virke som at teknologisk mottakelighet, er mindre avgjørende for organisasjoners adopsjon av digitale verktøy, noe som også støttes opp av tidligere forskning (Iden et al., 2019; Opsahl & Nygård, 2019).

4.2.3 Organisatoriske faktorer

Som nevnt har tidligere forskning påpekt at organisasjonens størrelse er en viktig faktor for adopsjonen av digitale verktøy og muligheten til å ta en ledende rolle i digitaliseringsprosessen (Pan & Jang, 2008). Dette begrunnes blant annet med flere ressurser og muligheten til å arbeide parallelt med både eksisterende og ny virksomhet (Fjørtoft, 2018; Opsahl & Nygård, 2019). Dette er også noe våre informanter vektlegger, og hevder det å være stor, med kompetanse innen flere fagområder og solide ressurser, er en viktig faktor for å lykkes med digitaliseringen.

“Kompetanse og ressurser er viktig, dersom du ikke er stor og kan ha alle fag, blir man sårbar, og da kan det være vanskelig å bygge opp kompetanse,” (R4).

² <https://www.h-avis.no/hacker-angrep-kunder-pa-hele-haugalandet-berort/s/5-62-1173905>

Likevel er det ifølge Pan og Jang (2008) andre forskningsrapporter som hevder at størrelse ikke er avgjørende for IT-adopsjon, og hos våre informanter blir også størrelse trukket frem som en mulig barriere for digitalisering. *“Jo større selskapene blir jo verre er det å få til gode løsninger for man sitter gjerne med store, massive systemer som er kompliserte, og det å få til nye løsning er dyrt og ressurskrevende, mens mindre selskaper kan være mer lettbente med lettbente systemer”* (R5).

Alle våre informanter tilhører store internasjonale revisjonsselskap, og de uttrykte at det er en stor fordel med den internasjonale støtten og drivkraften, da mye av utviklingen foregår i andre land. Det er de store landene som leder an digitaliseringen, og selskapene får derfor også et indre press om digitalisering fra organisasjonen. *“Jeg opplever at selskapet har et veldig fokus på det [digitalisering] nå. Både i Norge, men det kommer også føringer globalt ifra, at vi må heve det generelle kompetansenivået”* (R1). At det fortsatt er behov for kompetanseheving, viser også forskningen til Eilifsen et al. (2020) som blant annet finner at den faktiske bruken av avanserte digitale verktøy er svært begrenset, til tross for internasjonalt press internt i organisasjonene.

Revisorforeningen startet høsten 2018 et eget digitaliseringsakademi for å heve kompetansen i bransjen. Flere av våre informanter sa de var avmålt i forhold til Revisorforeningens handlinger knyttet til digitalisering, da de anså Revisorforeningen å være for de små og mellomstore selskapene, og *“ikke relevante for vår del”* (R3), da *“vi har våre egne, internasjonale systemer på dette”* (R2). De hevdet også at *“det har kommet lite innovasjon fra den kanten”* (R4). Men de understreket at det er veldig viktig at noen ivaretar de små, og at Revisorforeningen kan være en aktør som gjør nettopp det. Dette viser at størrelse kan være en viktig faktor i digitaliseringsprosessen, og at våre informanter opplever det som en styrke, men at det ikke trenger å være avgjørende.

Studier fra andre bransjer viser at selskapets eksterne strategier påvirker IT-adopsjonen (Pan & Jang, 2008). Våre informanter uttalte at selskapene hadde ulike strategier rundt hvor åpne de var i forhold til innovasjon og digitalisering, noe som også kom tydelig frem i vår analyse av åpenhetsrapportene. Den uttalte digitaliseringen har også endret seg betydelig de siste årene, fra nærmest ikke-eksisterende til å bli en tydelig del av rapportene, noe som kan være en bevisst strategi fra selskapene. Kombinasjonen av vår innholdsanalyse og dybdeintervju

viser at selskapenes uttalte digitalisering i åpenhetsrapportene ikke er avgjørende for hvordan konkurrentene opplever selskapets posisjon innen digitalisering.

Lederens rolle blir i mange studier trukket frem som svært viktig i digitaliseringsprosessen, og ledelsens kommunikasjon og styring er avgjørende for utfallet (Opsahl & Nygård, 2019). Dette er også noe våre informanter påpeker; *“Vi styrer gjennom eksempelets makt – det er hvordan lederen går foran og tar i bruk verktøyene og viser vei. Rollemodell er viktig. Der har ledelsen et spesielt ansvar. Det går på det psykososiale og det faglige. Som partner har man et ekstremt stort ansvar som rollemodell”* (R2).

Fokuset hos ledelsen blir av informantene trukket frem som en av suksessfaktorene for digitalisering. Men utfordringen kan gjerne være at det er et generasjons-gap mellom lederne og pådriverne for digitalisering. Dersom lederen snart skal gå av med pensjon, påpekes det at investeringsvilligheten gjerne er lavere. I tillegg til at lederne må gå foran som et godt eksempel er det også viktig at det bygges en kultur hvor endring kan skje. *“Man må ha en investeringsvillighet i organisasjonen, tørre å feile. Det koster mye å være først – det koster å feile”* (R4). Dette sammenfaller med forskningen til Gustavsen og Baksaa (2019) som viser at barrierer for digital transformasjon er mangel på både gjennomføringsevne, endringskultur og prioritering hos ledelsen.

Det fremkommer i intervjuene at interessen for faget tilsynelatende er fallende, noe som hevdes å ha sammenheng med den manglende digitaliseringen. Dette begrunnes med at manglende digitalisering gjør at repetitive oppgaver fortsatt må gjøres manuelt, og at høyt utdannede personer dermed blir utålmodige. Det blir også sagt at nyutdannede ikke ønsker å arbeide med *“steinalder-teknologi”* (R4). Da det fra flere av våre informanter hevdes at lav gjennomsnittsalder i organisasjonen er viktig for å kunne drive gjennom endringer, er det ekstra viktig for selskapene å fortsatt være attraktive blant de nyutdannede.

For å kunne digitalisere må hele organisasjonen standardiseres, og flere pekte på at det er utfordringer knyttet til nettopp standardiseringen. Det ble blant annet nevnt at revisorer utfører arbeidsoppgavene på ulike måter, og at det er vanskelig å standardisere mennesker. En annen utfordring ved standardiseringen er fleksibiliteten. Alle kunder er ikke like og en har behov for skreddersøm, men som R3 uttalte; *“skal du ha fleksibilitet så har du ikke standardisering”*.

Størrelse ble av våre informanter trukket frem som både en driver og en barriere for digitalisering. Informantene påpekte også viktigheten av å tiltrekke seg unge og nyutdannede revisorer, og at det da er en fordel å være i front og teknologisk oppdatert. Våre informanter viser en positiv innstilling til digitalisering og poengterer leders rolle i prosessen, at det er viktig å gå foran som et godt eksempel og at dette er en sentral driver i den digitale transformasjonen (Opsahl & Nygård, 2019; Eilifsen et al. 2020).

4.2.4 Omgivelsesfaktorer

Spesielt for revisjonsbransjen er de sterke regulatoriske bestemmelsene og kravene de er underlagt. Flere av våre informanter påpekte at revisjonsstandarder må endres for å kunne ta i bruk avansert dataanalyse, og for å lykkes med digitalisering. R1 pekte på begrensninger i revisjonsstandardene i forhold til utøvelse av profesjonell skepsis og revisors skjønn, i sammenheng med bruk av kunstig intelligens. Dette understreker også R4 som uttaler: *“Det er det regulatoriske som holder alt igjen, du får ikke lov til å bruke den teknologien du egentlig ønsker i revisjonen, skal revisjonsbransjen lykkes med digitalisering, må det komme fra det regulatoriske.”*

Dette sammenfaller med tidligere forskning som påpeker at reguleringsmyndigheter og internasjonale revisjonsstandarder ikke er tilpasset digital revisjon (Hinberg, 2015; Kinserdal, 2017). Dermed kan det være vanskelig for revisjonsbransjen å ta en lederrolle i digitaliseringen siden den er så sterkt regulert. På den andre siden legger stadig nye lovpålagte krav mer press på effektivitet hos revisor, noe som i sin tur øker presset for digitalisering for å opprettholde lønnsomheten.

Som Opsahl og Nygård (2019), fant også vi at lønnsomhet er en viktig driver for digitalisering. R2 uttrykte blant annet at *“Motivasjonen er kommersiell, jeg tror på en måte at det er lønnsomhet som driver vår virksomhet i dag.”* Alle våre informanter pekte på nettopp lønnsomhet som en viktig motivasjon for digitaliseringen, og en frykt for at de som ikke klarte å henge med i denne prosessen ville forsvinne, som følge av manglende lønnsomhet. Dette ble blant annet begrunnet med fallende priser i markedet og fallende betalingsvillighet hos kunden, noe som vil kreve reduserte kostnader. Da bransjens største innsatsfaktor er arbeidskraft, vil digitalisering bidra til reduserte kostnader. *“Kundene er ikke interessert i å*

betale en kar for at han skal sjekke at to tall er like. Og det har vi jo ingen argumenter for å kunne forsvare heller,” sier R3.

Som vi ser i sitatet ovenfor, kommer noe av digitaliseringspresset fra kundene, og de blir, av flere av våre informanter, pekt på som en av de viktigste pådriverne for digitalisering. Det hevdes at kundene forventer at bransjen digitaliseres og at de ønsker høy kvalitet til lav pris. Likevel påpekes det at det kan være store forskjeller mellom små og store kunder, selskapets kompleksitet, og hvilken bransje de tilhører. Siden revisor er siste ledd i næringskjeden, er det viktig at kundene selv ønsker, og ser behovet for, digitalisering for at også revisor skal få nytte teknologien fullt ut. Som en av informantene uttalte: *“Shit in, shit out”* (R1).

Den lave revisjonsgrensen i Norge blir trukket frem som en utfordring, da også små selskaper blir pålagt pliktig revisjon. Dette hevdes å føre til at enkelte selskaper kun er interessert i den signerte revisjonsberetningen for å oppfylle lovpålagte krav. R5 forklarer at de som krever dette kvalitetsstempelen på regnskapet, ikke nødvendigvis er de som betaler for det, og at dette er noe av utfordringene i forhold til kundens betalingsvillighet.

Viktigheten av å forstå kunden, og å være relevant, vektlegges tungt av våre informanter. Både når det gjelder å forstå kundens egen digitalisering, hvordan innhente revisjonsbevis på en effektiv og sikker måte, og det å levere revisjon av høy kvalitet som gir kunden merverdi. Våre informanter trekker dette frem som viktige faktorer ved digitaliseringen og hevder at; *“Vi kan bli mer relevant for kunden gjennom revisjonen, ved å revidere på en annen måte”* (R2).

Intervjuene viser også til en mulig endring i konkurransesituasjonen grunnet endret betalingsvillighet, økt digitalisering og nye krav og regler fra myndighetene. Våre informanter uttrykte at konkurranse var en viktig driver for digitaliseringen, noe som sammenfaller med forskningen til Opsahl og Nygård (2019). Det fremkom i våre intervju at alle Big 5-selskapene følger nøye med på hva konkurrentene foretar seg innen digitalisering, men også at det kan være avstand mellom den uttalte og den faktiske digitaliseringen, og at noen holder kortene tett til brystet. *“Jeg følger nøye med på hva de andre gjør. Om jeg vet hva de gjør, det vet jeg ikke, men vi står og lurer på hverandre hele tiden”* (R4).

Informantene sier de ser behovet for tjenesteutvikling, og de nevnte også frykt for disruptiv teknologi, det vil si ny teknologi som uventet fortrenger det etablerte, slik vi blant annet så Vipps overtok tradisjonelle banktjenester (Andersen & Sannes, 2018). *“For 4-5 år siden var vi redd for disruptjon, at det rett og slett skulle komme en ny aktør inn og gjøre ting på en helt annen måte og bare automatisere alt, men det har vi gått litt bort fra nå. Vi tror ikke bransjen er moden nok, man er ikke der”* (R1).

En av informantene poengterte at det kanskje er på tide at bransjen opptrer mer helhetlig i digitaliseringstransformasjonen, ved å etablere klynger på tvers av Big 5, og at ikke alle prøver å finne opp hjulet selv. Informanten hevdet at dersom selskapene står samlet, kan det styrke utviklingen i hele bransjen.

Det er de siste årene kommunisert en forventning om økende digitalisering i bransjen, noe som støttes opp i vår analyse av åpenhetsrapportene. Likevel var det flere av informantene som forventet at det fortsatt ville ta noe tid før bransjen er fullt ut digitalisert. Dette ble blant annet begrunnet med at kunder og regnskapsførere må bli mer digitale først. *“Vi må vente på at digitaliseringen blir mer voksen hos alle de foran oss i verdikjeden, men vi kan jo begynne å ta små steg på veien. Vi begynner å hente inn mer enn tall og sånn løpende underveis, men det drømmebildet det er en del år til før vi er helt der”* (R1).

Studien vår viser at det er flere omgivelsesbaserte faktorer som påvirker digitaliseringstransformasjonen av revisjonsbransjen, der særlig det regulatoriske gir bransjen utfordringer, noe som støttes av tidligere forskningsrapporter (Kinserdal 2017; Wiklund et al. 2020, Eilifsen et al. 2020). Andre viktige faktorer som er funnet i denne studien er lønnsomhet, forventninger fra kunder og selskapets evne til å være relevant. At kundene er en driver for digitaliseringsfokuset i bransjen er også observert i andre studier som påpeker at kundene er blitt mer digitaliserte og komplekse, og at tradisjonell revisjon gir dem liten verdi (Rosli et al. 2012; Fjørtoft, 2018; Andersen og Sannes, 2018; Opsahl og Nygård, 2019).

4.3. Revisjonsbransjen i 2030

Som en del av dybdeintervjuene ønsket vi å undersøke informantenes spådommer om fremtiden, og hva de anså som det mest sannsynlige scenarioet for revisjonsbransjen i 2030, basert på Revisorforeningens matrise – Scenario 2030. Målet var å få et frempek fra de som kjenner bransjen og vet hvor skoen trykker, om hvordan revisjonsbransjen vil være om ti år. Revisorforeningen har bygd sin matrise rundt de to aksene; behovet for revisjonstjenester og forståelse og utnyttelse av teknologi i bransjen.

Fire av informantene hevdet at det vil være mer behov for revisjonstjenester fremover enn hva det har vært tidligere, og at forståelsen og utnyttelsen av teknologi i revisjonsbransjen går raskt. Dette ble blant annet begrunnet med den lave revisjonsgrensen i Norge, som fører til mange kunder, og at de tror at revisjon fortsatt vil være et kvalitetsstempel der revisor er allmennhetens tillitsperson.

Da det var punkter de var uenige i de ulike scenarioene med større behov for revisjonstjenester, plasserte de seg likevel på forskjellige steder - to var "Fat and Happy", og to hadde mest tro på "Fast Change". De to som så for seg en fremtid med flere revisjonstjenester, men en tregere forståelse og utnyttelse av revisjonsbransjen ("fat and happy"), begrunnet dette blant annet med økte compliance-krav fra myndighetene og særlig lite villighet fra det regulatoriske. De to som hadde tro på en fremtid med raskere forståelse og utnyttelse av teknologi i revisjonsbransjen, begrunnet dette med at de hadde tro på effektiv revisjon i sanntid, og en høy innovasjonstakt. De viste til at det var mulig å gjennomføre store endringer, på kort tid, da Norge stengte ned som følge av korona.

En informant mente derimot at revisjonsbransjen beveget seg mot et mindre behov for revisjonstjenester fremover, og at forståelsen og utnyttelsen av teknologi i revisjonsbransjen går tregt. Denne informanten mente at "Slow Decline" var det mest sannsynlige scenario for revisjonsbransjen i 2030. Informanten begrunnet dette med at det er lite samarbeid i revisjonsbransjen og at det er høye krav og forventninger til effektivitet og kvalitet både fra myndighetene og kunden, samt at kundene har lav betalingsvillighet og at det er et prispress i markedet. Mye av grunnen til at informanten plasserte seg i dette scenarioet var at det regulative rammeverket er tungt og at det er en stor usikkerhet rundt hvordan "det digitale

bildet” (R5) bak rapportering vil være i fremtiden. Men samtidig ser informanten at det kan få et annet utfall, og viser til Nederland som etter “veldig mye pålegg fra regulatoriske myndigheter har greid å snu trenden og få penger igjen, de kan investere tid i å gjøre et godt produkt og øker også relevansen og renomméer og tillit” (R5).

Det er vanskelig å spå fremtiden. Fjørtoft (2018) poengterer at de som påstår å vite hvordan fremtiden blir, ikke forstår det komplekse samspillet mellom teknologi, organisasjon og omgivelser. Videre hevder han at revisjonsbransjen må ta en aktiv rolle i å gjenoppfinne både profesjonen og revisjonen, og at de grepene som foretas nå vil bli avgjørende for om revisjonsbransjen fortsatt er relevant i fremtiden.

5 Konklusjon

Formålet med vår masteroppgave har vært å få bedre innsikt i hvor digitaliseringen av revisjonsbransjen står i dag, og hvilke faktorer som påvirker fokuset på digitalisering. Dette ledet oss til følgende problemstilling; *“Hvordan blir revisjonsbransjen påvirket av den digitale transformasjonen?”*

Hovedfunnene fra innholdsanalysen viser at det har skjedd en markant økning i bruken av digitaliseringsbegrep i selskapenes åpenhetsrapporter de siste årene, mens omfanget i omtalen av de lovpålagte kravene ser ut til å være stabil. I samme periode ser vi også en endring i hvordan selskapene omtaler digitalisering i rapportene, fra å være et satsingsområde selskapene ønsker å investere i for å møte forventninger fra markedet, til å være en integrert del av selskapenes revisjonsmetodikk, samt å omhandle selskapenes egne digitale analyseverktøy.

Informantene i vår studie definerer digitalisering tilsvarende Skjølsviks (2019) definisjon av digital automasjon, som er det andre trinnet i digitaliseringens-trappens tre trinn. Dette indikerer at digitaliseringsprosessen i bransjen er i gang, men også at de ikke helt har tatt innover seg at for å få til digital transformasjon kreves det endringer i forretningspraksis, forretningsmodeller og verdisystemer, altså en disruptjon av hele revisjonsbransjen (Andersen & Sannes, 2018; Fjørtoft (2018); Skjølsvik (2019)).

Funn fra dybdeintervjuene tyder på at teknologiske faktorer som IT-infrastruktur er av mindre betydning for den faktiske digitaliseringen i selskapet, men at dersom denne er på plass, vil organisasjonen i større grad ta i bruk digitale løsninger dersom det oppstår et ytre press. Dette ble tydelig da Norge stengte ned som følge av Koronapandemiens utbrudd våren 2020.

Den organisatoriske faktoren som ser ut til å være mest avgjørende for digitaliseringen i revisjonsbransjen er ledelsens rolle, deres positive innstilling til digitalisering, samt evne til å bygge en kultur med rom for prøving og feiling. Våre informanter trekker frem størrelse både som en fordel på grunn av internasjonal støtte og kapital, men også en barriere da store selskaper kan være tyngre å endre.

Når det gjelder de omgivelsesbaserte faktorene peker studien på de sterke regulatoriske kravene bransjen er underlagt, som den største barrieren for digital transformasjon av revisjonsbransjen. Videre viser studien at det trengs digitalisering av compliance-krav for å være lønnsomme, og at det er viktig at selskapene digitaliserer seg i takt med kunden. Dette for å fremstå som relevante og dermed opprettholde kundetilfredshet som et konkurransefortrinn.

Vår diskusjon viser kompleksiteten i digitaliseringsprosessen og noen av utfordringene bransjen står overfor. Dette viser også igjen i informantenes plassering i fremtidsscenarioet der det var stor variasjon i hvor de plasserte bransjen i 2030. Ut fra våre funn kan det virke som om driverne for digitalisering er de omgivelsesbaserte faktorene som forventninger fra markedet, lønnsomhet og kundetilfredshet, mens de sterke regulatoriske kravene ser ut til å være en stor barriere for digitalisering. Suksessfaktorene for adopsjon av digitale løsninger er de organisatoriske faktorene som endringskultur og ledelse, samt tilgang til kapital. De teknologiske faktorene ser derimot ut til å være av mindre betydning. Dette samsvarer med tidligere forskning på området (Pan & Jang, 2008; Fjørtoft, 2018; Opsahl & Nygård, 2019; Eilifsen et al., 2020).

6 Videre forskning

Revisjonsbransjen er preget av raske endringer og bransjen står foran store omveltninger i nær fremtid når det gjelder digitalisering. I arbeidet med masteroppgaven var det mange ulike utfordringer og spørsmål som kom til syne, og som kunne vært interessante å forske videre på.

Flere informanter påpekte at fagplaner i revisjonsutdanningen bør endres for å møte kravene om digitalisering i bransjen. Forslag til videre forskning kan derfor være å se på utforming av revisjonsutdanningen, og om utdanningsinstitusjonen gir studentene rett type kunnskap og de ferdighetene som kreves av fremtidens revisorer.

I intervjuene til denne studien pekes det på at det er utfordringer knyttet til bruka av kunstig intelligens i sammenheng med utøvelse av revisors skjønn og profesjonell skepsis. Det kunne dermed vært interessant og studert om digitaliseringen påvirker kvaliteten av revisjonen.

Som et ledd i digitaliseringen har skatteetaten pålagt alle selskap med en omsetning over 5 millioner å benytte regnskapssystemer som også kan utarbeide SAF-T-filer (Standard Audit File-Tax). Dette er et standardformat for utveksling av regnskapsdata og ble lovpålagt fra og med regnskapsåret 2020. Da standardisering blir trukket frem som en utfordring hos våre informanter kan det være spennende å se om denne innføringen påvirker revisjonen, og i tilfelle hvordan.

Litteraturliste

- Andersen, E. & Sannes, R. (2018). Er du klar for digitalisering? *Praktisk Økonomi og Finans. Strategi i omskiftelige tider*, 3(23), s. 196-213.
- Annexstad, S. & Wiklund, T. E. (2019). *Digitalisering i revisjonsbransjen*. Høgskolen i Innlandet, avdeling Rena.
- Asklund, A. (2018). Revisorforeningen starter digitaliseringsakademiet. *Revisjon og regnskap*, 88 (3), 12.
- Asklund, A. (2019). Vi skal bidra til bærekraftige virksomheter. *Revisjon og regnskap*, 89 (3), 8-10.
- Baker, J. (2011). The Technology-Organisation-Environment Framework. Hentet fra: https://www.researchgate.net/publication/305398019_The_technology-organization-environment_framework
- Baksaas, K. M. (2019). Statens rolle som trendsetter i digitalisering. I L. Gårseth-Nesbakk, K. M. Baksaas & T. Gustavsen (Red.). *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (s. 103-118). Bergen: Fagbokforlaget.
- Bell, J., Waters, S., & Nilsson, B. (2016). *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Billett, S., Gruber, H. & Harteis, C. (2018). *The impact of Digitalization in the Workplace*. Paderborn: Springer.
- Dai, J. & Vasarhelyi, M. A. (2016). Imgaengineering Audit 4.0. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13 (1), 1-15. <https://doi.org/10.2308/jeta-10494>
- Dalland, O. (2012). *Metode og oppgaveskriving for studenter* (5. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.
- Digitaliseringsdirektoratet (09.06.2020). *Digital transformasjon*. Hentet fra <https://www.digdir.no/digitalisering-og-samordning/digital-transformasjon/1589>
- Dvergsdal, H. (28.10.2019). Digitalisering. *Store norske leksikon*. Hentet fra <https://snl.no/digitalisering>
- DnR. (2010b). *Isa 200 overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010c). *Isa 320 vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*: Den Norske Revisorforening.

- Eilifsen, A., F. Kinserdal, T. E. McKee og W. F. Messier Jr. 2020. An Exploratory Study into the Use of Audit Data Analytics on Audit Engagements. *Accounting Horizons* 34(4), 75–103.
- Epicor. (2020). *What is Industry 4.0 - The Industrial Internet of Things*. Hentet fra: <https://www.epicor.com/en/resource-center/articles/what-is-industry-4-0/>
- Finansdepartement. (2021). *Perspektivmeldingen 2021*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/91bdfca9231d45408e8107a703fee790/no/pdfs/stm202020210014000dddpdfs.pdf>
- Finanstilsynet. (2019.14. mars). Revisjonsselskapenes åpenhetsrapporter. Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2011/revisjonsselskapenes-apenhetsrapporter/>
- Fjørtoft, L. E. (2018). Digitalisering og disruptjon i revisjonsbransjen. *Revisjon og Regnskap*, 88 (1), 24-26.
- Forbes Insights og KPMG. (2017). The future is now. Audit 2025. Hentet fra: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2017/03/us-audit-2025-final-report.pdf>
- Grenness, T. (2001). Innføring i vitenskapsteori og metode. Oslo: Universitetsforlaget.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R., (2016). *Metode og dataanalyse* (3. Utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Gustavsen, T. & Baksaas, K. M. (2019). Digitalisering – innhold og trender for regnskapsprofesjonen. I L. Gårseth-Nesbakk, K. M. Baksaas & T. Gustavsen (Red.). *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (s. 11-26). Bergen: Fagbokforlaget.
- Hagen, K.Ø., Svelstad, O.E. Tunheim. H. & Svendsen, M. (2020). Korona-krisen gir boom for teknologien. Hentet 19. mars 2021 fra <https://www.nrk.no/kultur/korona-gir-boom-for-teknologien-1.14952712>
- Heggernes, T. A. (2020). *Digital Forretningsforståelse: Fra store data til små biter* (3. Utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Hindberg, T. (2015). Big data og revisjon. *Revisjon og regnskap*, 85(3), 37-38. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/3-37-8.pdf>
- Hirt, M. & Willmott, P. (2014). *Strategic principles for competing in the digital age*. McKinsey & Company
- IAASB. (2016). *Data Analytics Working Group: Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics*. New York, NY: IAASB.

- Iden, J., Kaarbøe, K., Nyholt, E.H., and Egenæs, O.W. (2019). Hva driver en digital transformasjon og hva leder den til? Paper presented at NOKOBIT 2019, Narvik, 25-26 November, vol. 27, no. 1, Bibsys Open Journal Systems, ISSN 1894- 7719.
- Innovasjon Norge (2020). *Oppdragsgiverrapport fra Innovasjon Norge 2020*. Hentet fra <https://www.innovasjonnorge.no/globalassets/0-innovasjonnorge.no/om-innovasjon-norge/oppdrag-og-resultater/2020/oppdragsgiverrapport-2020.pdf>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Jensen, L. A. (2021). Revisjon = tillit. *Revisjon og regnskap*, 89 (3), 5. Hente fra: [https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/03/RR-2021-03\(5\).pdf](https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/03/RR-2021-03(5).pdf)
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tuft, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomiske og administrative fag*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Justis- og beredskapsdepartementet (2021). *Nasjonal trusselvurdering 2021*. Hentet fra: <https://www.pst.no/alle-artikler/trusselvurderinger/nasjonal-trusselvurdering-2021/>
- Kaarbøe, K., Knudsen, D. R. & Meidell, A. (2018). Hvordan digitalisering endrer regnskaps og styringsinformasjonen. *Magma: Econas tidsskrift for økonomi og ledelse* 21(6), 16-26.
- Kinserdal, F. (2017). NHH skal forske på digitalisering i revisjonsbransjen. *Magma: Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 20(6), 79-86. Hentet fra <https://www.magma.no/nhhskaal-forske-pa-digitalisering-i-revisjonsbransjen>
- Koslung, K. L. & Kristiansen, K. B. (2018). *Innovasjon i norsk helsevesen - Et casestudie om adopsjon av kommunikasjonsroboten AV1, som telemedisinsk verktøy i ambulansetjenesten*. NMBU, Ås.
- Kredittilsynet. (2007). Høringsnotat - *Om gjennomføring av revisjonsdirektivet 2006/43/EF - om lovfestet revisjon av årsregnskaper og konsernregnskaper* Hentet fra: <https://docplayer.me/3032406-Horing-om-gjennomforing-av-revisjonsdirektivet-2006-43-ef-om-lovfestet-revisjon-av-arsregnskaper-og-konsernregnskaper.html>
- KPMG (10.12.2018). *Industri 4.0 forvandler produksjonsindustrien*. Hentet fra <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2018/12/industri-4-0-forvandler-produksjonsindustrien.html>
- Marr, B. (2018). *What is Industry 4,0? Here`s A Super Easy Explanaition For Anyone*. Hentet fra: <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2018/09/02/what-is-industry-4-0-heres-a-super-easy-explanation-for-anyone/>
- Nordstrøm, M. K. & Sælensminde, B. V. (2018). *Digitalisering i revisjon – Teknologiens innvirkning på revisjon og revisors rolle*. Universitetet i Agder, Handelshøyskolen ved Uia.

- Nygård, R. (2019). Digitalisering i norske banker - lærdom for regnskapsbransken. I L. Gårseth-Nesbakk, K. M. Baksaas & T. Gustavsen (Red.). *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (s. 27-40). Bergen: Fagbokforlaget.
- Opsahl, A. & Nygård, R. (2019). Digitaliseringsfokuset i revisjonsbransjen. I L. Gårseth-Nesbakk, K. M. Baksaas & T. Gustavsen (Red.). *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (s. 41-55). Bergen: Fagbokforlaget.
- Revisorforeningen. (04.03.2021). *Scenario 2030*. Hentet fra: <https://revisorforeningen.no/contentassets/e5d63843887f4a89b8a83d68ca0e1554/15196---dnr---scenario-2030---enkelt sider.pdf>
- Revisorloven. (2020). Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-11-20-128?q=revisorloven>
- Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of innovations* (5th Edition). New York: Free Press.
- Rosli, K. Yeow,, P.H.P & Eu-Gene, S: (2012). Factors influencing audit technology acceptance by audit firms: a new I-TOE adoption framwork. *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, 2012, 11-22.
- Pajarinen, M., Rouvinen, P. & Ekeland, A. (2015). *Computerization and the Future of Jobs in Norway*. Finland: The Research Institute of the Finnish Economy and Statistics Norway.
- Pan, M. J. & Jang, W.Y. (2008). Determinants of the adoption of enterprise resource planning within the technology organization environment framework: Taiwan's communications industry. *Journal of Computer Information System*, 48 (3), 94-102.
- Sannes, R. og Andersen, E. (2017). Er norske bedrifter digitale sinker? *Magma: Econas tidsskrift for økonomi og ledelse* 20(6), 43-53
- Skjølvsvik, T. (2018). *Vi trenger ledere som skjønner digitalisering*. Hentet fra <https://www.oslomet.no/forskning/forskningsnyheter/trenger-ledere-som-skjonner-digitalisering>
- Skjølvsvik, T. (2019). *Kritiske suksessfaktorer for en vellykket digital transformasjon*. Hentet fra https://admin.cw.no/sites/default/files/tale_skjolvsvik_computerworld_16102019_ha ndouts.pdf
- Smith, T. M. (2011). *Åpenhetsrapporter - revisjonskvalitet eller markedsføring?* Hentet fra: <https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/169341/Smith%202011.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Stemler, S. (2001) An overview of content analysis. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, vol. 7(17). Hentet fra <https://scholarworks.umass.edu/pare/vol7/iss1/17/>

- Stephansen, S. W. & Bardal, K. G. (2019). Bruk av dataanalyseverktøy i revisjon. I L. Gårseth-Nesbakk, K. M. Baksaas & T. Gustavsen (Red.). *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (s. 57-71). Bergen: Fagbokforlaget.
- Tornatzky, L.G. & Fleisher, M. (1990). *The processes of technological innovation*. Lexington, MA: Lexington Books.
- Wiklund, T. E., Annexstad, S. & Fallan, E. (2020). Hva påvirker adopsjon av digitaliseringsverktøy i revisjonsbransjen i Norge? I T. Stenheim, K. M. Baksaas og E. M. Kulset (Red.), *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* (Kap. 7, s. 197–222). Oslo: Cappelen Damm Akademisk. <https://doi.org/10.23865/noasp.112.ch7>
- World Economic Forum. (2021). *Fourth Industrial Revolution*. Hentet fra: <https://www.weforum.org/focus/fourth-industrial-revolution>
- Yoo, Y., Lyytinen, K., Boland, R., Berente, N., Gaskin, J., Schutz, D., & Srinivasan, N. (2010, 8. juni). The Next Wave of Digital Innovation: Opportunities and Challenges. Hentet fra https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1622170

Vedlegg 1: Informasjonsskriv til informantene

Vil du delta i forskningsprosjektet “Digitalisering i revisjonsbransjen”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å kartlegge suksessfaktorer og barrierer knyttet til digitalisering. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Opgaven er vår avsluttende masteroppgave i studiet innen regnskap og revisjon ved Universitet i Stavanger. Formålet med oppgaven er å kartlegge suksessfaktorer og barrierer for digitalisering i revisjonsbransjen, og undersøke hvordan revisjonsbransjen blir påvirket av den digitale transformasjonen.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Universitetet i Stavanger er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du er valgt ut til å delta i denne undersøkelsen grunnet din stilling i et av de fire store revisjonsselskapene, samt din kunnskap innen temaet digitalisering.

Hva innebærer det for deg å delta?

- *Vi ønsker å gjennomføre et intervju digitalt eller pr. telefon i uke 14 eller 15.*
- *Intervjuet vil ta ca. 60 minutter, og du vil få spørsmålene tilsendt på forhånd.*
- *Vi ønsker å ta lydopptak av intervjuet for å lettere kunne bruke informasjonen i det videre arbeidet. Du kan, dersom du ønsker det, bli anonymisert i oppgaven.*
- *Lydfilen vil bli slettet når oppgaven er levert/godkjent.*
- *Dersom du ønsker, kan du få tilsendt intervjuet eller oppgaven i etterkant.*

Det er frivillig å delta

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle opplysninger om deg vil da bli anonymisert og slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

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

Dersom du ønsker det, kan opplysninger du gir oss behandles anonymt i arbeidet med oppgaven.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Prosjektet skal etter planen avsluttes høsten 2021. Alle lydopptak, og notater utover selve oppgaven, vil da bli slettet.

Dine rettigheter

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

innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg,

- å få rettet personopplysninger om deg,
- få slettet personopplysninger om deg,
- få utlevert en kopi av dine personopplysninger (dataportabilitet)
- å sende klage til personvernombudet eller Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

Hvor kan du finne ut mer?

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

- *Universitet i Stavanger ved* Lars Atle Kjøde på lars.kjode@uis.no
- Vårt personvernombud kan nåes på epost: personvernombud@uis.no

Med vennlig hilsen

Lars Atle Kjøde

Prosjektansvarlig

(veileder)

Kristine Aske Kringeland og Silje Berge

(studenter)

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet *Digitalisering i revisjonsbransjen* og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervju
- at opplysninger jeg gir kan gjenkjennes til meg (dvs. ikke anonymiseres)

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet, høsten 2021.

(Prosjektdeltakers navn med blokkbokstaver)

-----/-----/
(Sted /dato /prosjektdeltakers signatur)

Vedlegg 2: Intervjuguide

Praktisk informasjon

- Presentasjon av intervjuerne, studien og formålet med intervjuet (datainnsamling til masteroppgave)
- Hvordan vi skal dokumentere intervjuet og få godkjenning for opptak.
- Informere om anonymitet og at lydopptaket vil bli slettet på en sikker måte etter bruk. Presisere at informantens identitet vil ikke bli avslørt i oppgaven.
- Informere om at informanten kan avbryte intervjuet når som helst. Informanten står fritt til å stille spørsmål.
- Informanten kan også velge å avstå fra å svare på spørsmål. Poengterer at spørsmålene besvares ut fra informantens eget perspektiv.
- Presentere samtykkeerklæring som informanten signerer.

Innledningsspørsmål:

1. Utdannelse og yrkesbakgrunn?
2. Yrkestittel i firmaet?
3. Hvor lenge har du jobbet i firmaet/bransjen?
4. Hvordan vil du beskrive din IT-forståelse?
5. Hvordan vil du beskrive selskapets holdninger og fokus når det kommer til digitalisering?

Digitalisering:

6. Hvordan vil du definere begrepet "digitalisering"?
7. Føler du press fra bransjen, kunder, lovgivere, eller andre om å digitalisere?
8. Mener du digitalisering er aktuelt og relevant for revisjonsbransjen? Hvorfor?
9. Hva tror du er den underliggende motivasjonen for å ta i bruk digitaliserte prosesser?
10. I hvilken grad følger du med på hva de andre store selskapene i bransjen foretar seg innen digitalisering (PWC, Deloitte, KPMG, EY)? - Hvordan påvirker dette ditt arbeid knyttet til digitalisering?
11. Hvilke selskaper eller institusjoner anser du som ledende/pådriver innen digitalisering?
12. I hvilken grad følger du med på hva Revisorforeningen foretar seg innen digitalisering?
13. Er det, slik du ser det, et selskap eller en institusjon som har tatt en lederrolle i digitaliseringsprosessen? - Hvilke?
14. I hvilken grad føler du at korona-situasjonen har påvirket digitaliseringen?

Suksessfaktorer & barrierer:

15. Hva tror du er de tre viktigste suksessfaktorene for å lykkes med digitalisering i revisjonsbransjen?
16. Hva tror du er de tre viktigste barrierene for ikke å lykkes med digitalisering i revisjonsbransjen?

17. Hvor mye av digitaliseringspåvirkningen føler du kommer fra organisasjonen, og hvor mye kommer utenfra?
18. Hvordan mener du revisjonsbransjen kan ta en lederrolle og bidra til utviklingen i digitaliseringen?
19. Hvor mye av digitaliseringspåvirkningen føler du kommer fra organisasjonen, og hvor mye kommer utenfra?
20. Hvordan mener du revisjonsbransjen kan ta en lederrolle og bidra til utviklingen i digitaliseringen?

Scenario 2030:

21. I følge «Scenario 2030» publisert av Revisorforeningen 4.mars, ser de for seg fire forskjellige framtidsscenarioer for bransjen («Fat and happy», Fast change», Slow decline», «Small but exclusive»). Hvilket av disse fire mener du er det mest sannsynlige? Og Hvorfor?
22. Noe du ønsker å tilføye eller utdype?

Vedlegg 3: Scenario 2030

På de neste sidene følger Revisorforeningens Scenario 2030.

Revisjonsbransjen i fremtiden

SCENARIO 2030

Hvordan ser revisjonsbransjen ut i 2030?

Det eneste sikre er at det blir store endringer. Teknologiutviklingen, myndighetsbestemte reguleringer og endrede forventninger i markedet vil være de viktigste driverne. Vår evne og vilje til å være i forkant og tilpasse oss endringene, vil imidlertid være det som kommer til å ha størst betydning for om vi i 2030 fortsatt skal være en relevant og samfunnsnyttig bransje som er med å sikre at det norske tillitssamfunnet kan bevares og videreutvikles.

I en situasjon med store endringer og betydelig usikkerhet er det viktig å løfte blikket og se fremover. Styret har derfor det siste året gjennomført en omfattende scenarioanalyse for å danne seg et best mulig bilde av alternative fremtidige utviklings-scenarioer. Styret har i denne prosessen fått gode innspill fra en arbeidsgruppe bestående av et antall yngre medlemmer, i tillegg til at det har vært benyttet eksterne konsulenter for å kvalitetssikre prosessen.

Styret har hatt stor nytte av scenarioanalysen som input i strategiprosessen og vil i tillegg benytte den både i sin interne og eksterne kommunikasjon.

Det vil i stor grad være opp til oss selv om vi evner å ha et aktivt forhold til de fremtidige endringene, og om vi også klarer å utnytte de mulighetene som mange av endringene representerer.

Dette vil kreve betydelige investeringer i ny kompetanse og teknologi, i tillegg til en kontinuerlig utvikling av nye tjeneste-områder. Foruten teknologi vil bærekraft være et område som blir svært viktig for bransjen fremover.

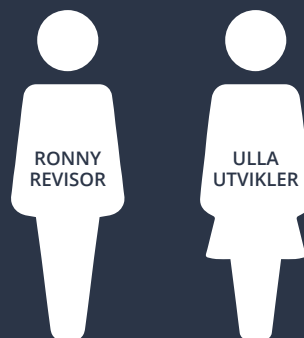


Personas

I arbeidet med scenarioanalysen er det utformet to såkalte **personas**.

Personas er fiktive representasjoner av «typiske» personprofiler i gitte kontekster. De inneholder informasjon som bakgrunn, interesser og personlige mål. Personas gjør det lettere å forstå hvilke medarbeidere som finnes i revisjonsbransjen i 2030, og hvordan den typiske personprofilen endres i de ulike scenarioene.

Samtidig er det viktig å være bevisst på at personas er overdrivelser av karakteristikk, som i scenarioer skal tydeliggjøre eventuelle endringer i personprofiler som følge av endring i kontekst. I virkeligheten vil personer som oftest være en kombinasjon av flere personas. Dette gjelder også for fremtidens medarbeidere i revisjonsbransjen. Det antas blant annet at revisjonsfirmaene i fremtiden må ha et vesentlig bredere spekter av «typiske» personprofiler enn det som er tilfelle i dag.



Følgende personas er benyttet i fremtidssenarioene for revisjonsbransjen:

Ronny Revisor

Ronny er en beskrivelse av den tradisjonelle «typiske» revisoren. Han er siviløkonom med master i revisjon og regnskap fra Norges Handelshøyskole. Ronny er svært interessert i revisjonsfaget, og klienter og kollegaer anser ham som en kompetent revisor. Han er karrierebevisst med høye ambisjoner, og har et mål om å bli partner og tjene godt. Ronny motiveres av forfremmelser og lønnsøkning, men også av faglig utvikling.

Ulla Utvikler

Ulla utvikler har teknologiutdanning fra teknisk fagskole, høyskole eller universitet. Hun har begynt å jobbe i revisjon for å bidra til å effektivisere arbeidsprosessene gjennom nye teknologiske verktøy, og bringer ny type kompetanse, interesser og motivasjonsfaktorer inn i revisjonsfirmaet. Ulla er opptatt av å ta vare på kloden og ønsker å jobbe for en arbeidsgiver som arbeider aktivt for å nå FN's bærekraftsmål. Hun vektlegger god balanse mellom jobb og fritid, og har ikke partnerambisjoner. Et godt og inkluderende arbeidsmiljø er en sterkere motivasjonsfaktor for Ulla enn forfremmelser og økning i lønn, samtidig som hun er veldig opptatt av faglig utvikling.

Scenarier for revisjonsbransjen i 2030

Det er identifisert to viktige drivere som vil være avgjørende for utviklingen fremover:

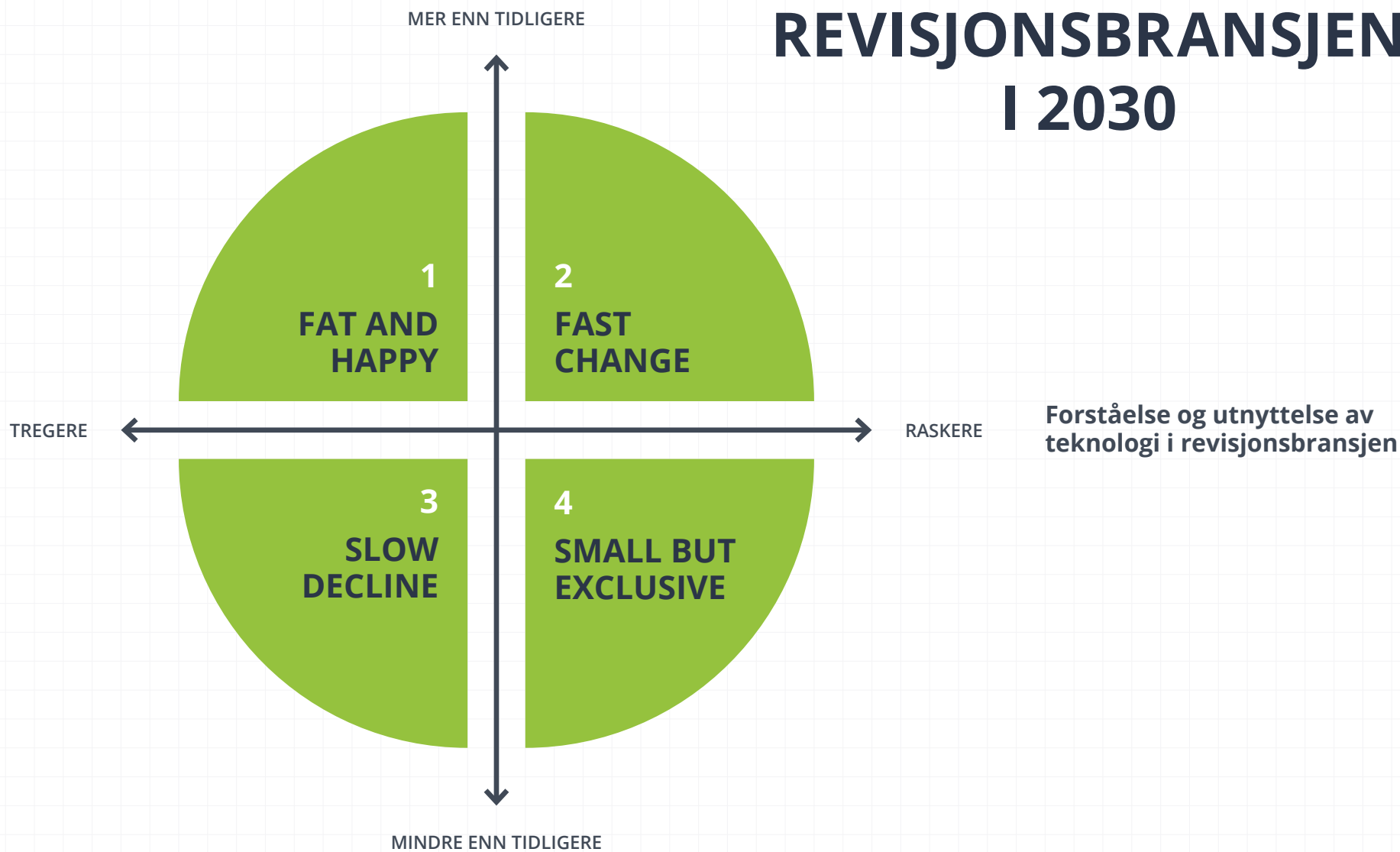
1. **Behovet for revisjonstjenester** (relevante produkter/tjenester og myndighetsregulering)
2. **Forståelsen for og utnyttelsen av teknologi i bransjen** (effektivitet og innovasjon)

Basert på forskjellige utviklingsalternativer for de to driverne er det utarbeidet fire ulike scenarier for hvordan revisjonsbransjen kan se ut i 2030.



Behovet for revisjonstjenester

REVISJONSBRANSJEN I 2030



FAT AND HAPPY (Ubekymret og selvtilfreds)

I 2030 har stadig nye attestasjonsplikter og gjeninnføring av revisjonsplikt for alle AS sørget for en komfortabel vekst og god etterspørsel etter revisjonstjenester. Statsautoriserte revisorer har en sterk posisjon i markedet og nyter stor tillit.

Krav til bærekraftrapportering har gitt revisor nye oppgaver. Samtidig har revisors beskyttede yrkestittel gitt eksklusivitet og liten konkurranse om oppdragene. Økte krav til kompetanse og tverrfaglighet har bidratt til et økt skille mellom små, mellomstore og store revisjonsselskaper. En del av de mindre firmaene har problemer med å henge med i det digitale skiftet.

Den unike posisjonen revisor har i markedet, er blitt en hvilepute. Mangel på konkurranse og utfordrere har svekket både evnen og viljen til å utnytte teknologi og skape endring og innovasjon.

Samtidig har fall i oljeinntektene, økt ledighet og flere eldre og uføre det siste tiåret gitt et stadig mindre økonomisk handlingsrom for Norge. Og trenden forventes å vedvare.

Hvor lenge kan bransjen motstå forventninger om økt effektivitet og relevans?



1

FAT AND HAPPY



TREGERE

Forståelse og utnyttelse av teknologi i revisjonsbransjen

Revisjon utgjør et kvalitetsstempel

Revisor er en proaktiv rådgiver

Ny kompetanse innen bærekraft og etiske standarder

Få trusler fra eksterne konkurrenter

Bærekraft på politisk agenda

Revisjonsplikt for alle norske selskaper

Lav innovasjonstakt

Ineffektiv revisjon

Krav til etterlevelse av etiske standarder for virksomheter i EU/EØS, med påfølgende rapporteringskrav

Lovpålagt revisjon av rapporteringene

Forventninger om effektivitet og revisjon i sanntid imøtekommes ikke

MER ENN TIDLIGERE

Behovet for revisjonstjenester

FAST CHANGE

SLOW DECLINE

SMALL BUT EXCLUSIVE

MINDRE ENN TIDLIGERE

RASKERE

FAST CHANGE (Rask endring)

I 2030 er behovet for tilsyn og kontroll stort, og revisor er blitt samfunnets viktigste tillitsperson. Evne til kontinuerlig omstilling og tilpasning har medført at bransjen har bevart høy tillit og et godt omdømme.

Bærekraft og Corporate Social Responsibility (CSR) er høyt på agendaen til politikere, toppledere, bedrifter, organisasjoner og den nye generasjonen arbeidstakere. I økende grad tas økonomiske virkemidler i bruk for å få bedriftene til å etterleve EU-standarder om bærekraft og FNs bærekraftsmål. Virksomheter som opptre etisk og bærekraftig, vinner kampen om de beste hodene. Det er attraktivt å fremstå som «etiske». Samtidig er toleransen for bløff og «grønnvasking» lav, og risiko for tap av omdømme tilsvarende høy.

Tradisjonelle revisjonstjenester er fortsatt relevante, men bransjen er blitt mer teknologidrevet og effektiv. Revisors arbeid og tjenester er basert på sanntidsdata.

Det er færre revisorer i revisjonsselskapene enn i 2020, men desto flere teknologer og andre spesialister. Den tradisjonelle partnerstrukturen er ikke lenger like fremtredende. I 2030 er ledernes viktigste oppgave å forstå og utnytte synergier mellom ekspertmiljøer, se og gripe muligheter og møte endrede krav og behov. Kontinuerlig videreutvikling av medarbeidernes kompetanse er en suksessfaktor.

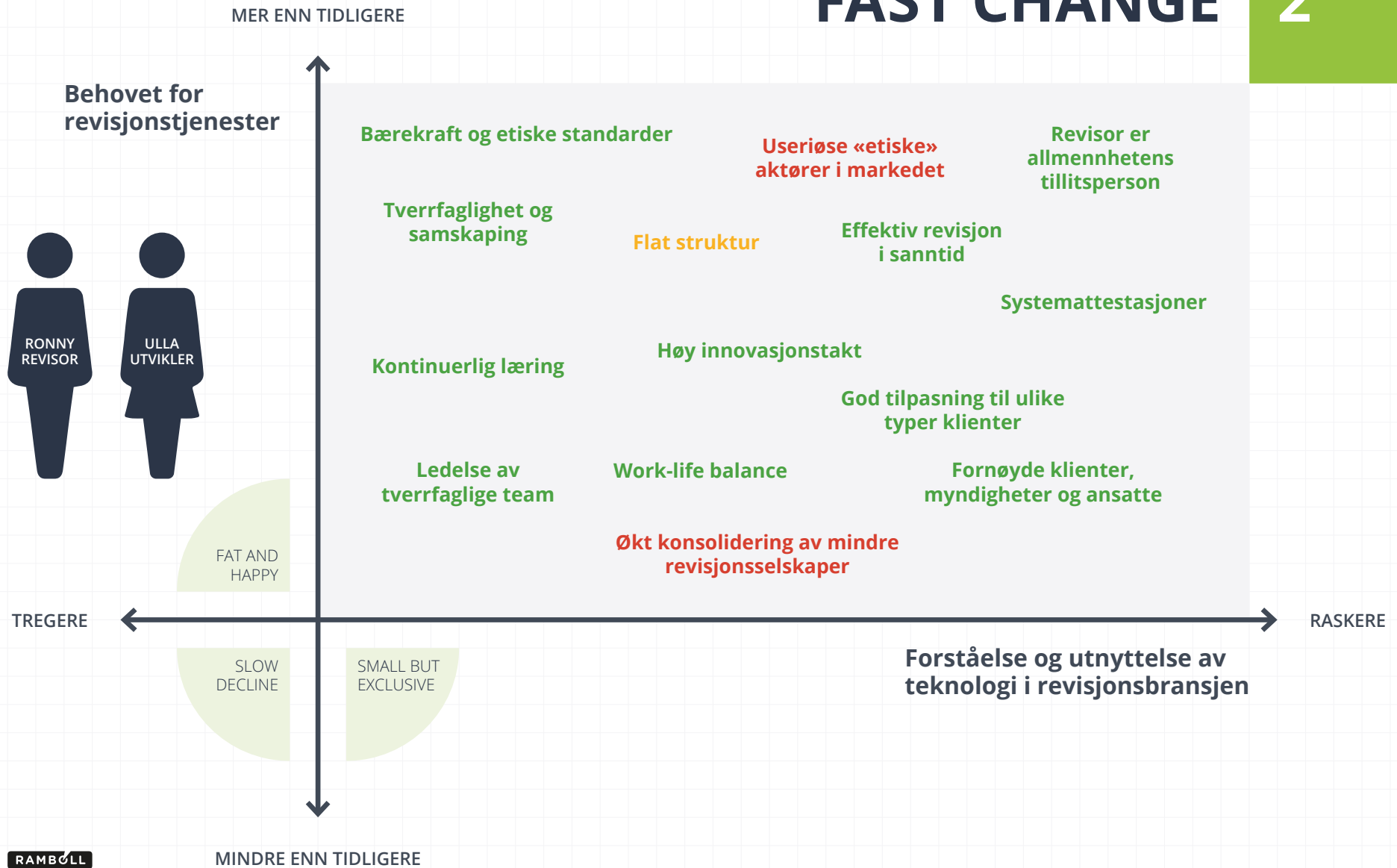
Ikke alle revisjonsselskapene har maktet å henge med i den raske utviklingen. Flere har bukket under, andre har slått seg sammen og blitt større.

I 2030 består bransjen av fremoverlente mellomstore og store selskaper med høy innovasjonstakt.



FAST CHANGE

2



SLOW DECLINE (Sakte utforbakke)

I 2030 er det tydelig for alle at revisjonsbransjen har sovnet i timen. Det siste tiåret har den teknologiske utviklingen gått i et rasende tempo. Mens andre næringer har vært med på den digitale reisen, har revisjonsbransjen holdt igjen.

Bransjen evner ikke å møte samfunnets og klientenes krav. Flesteparten av revisjonsfirmaene jobber som før, til tross for at klientene i flere år har vært pålagt å levere regnskapsdata elektronisk og i sanntid.

Oljealderen er på hell og befolkningen aldrende. Store offentlige investeringer det siste tiåret har gjort Norge verdensledende innen infrastruktur, innovasjon og teknologi. Det forventes at både offentlig og private virksomheter er høyeffektive og utnytter mulighetene digitalisering og automatisering gir for å skape effektive tjenester av høy kvalitet.

Næringslivets frustrasjon over å bli påtvunget dyre, lite relevante revisjonstjenester tvinger politikerne til handling. I 2030 vedtar et enstemmig Storting at kun foretak av allmenn interesse skal ha lovpliktig revisjon, slik det allerede er i EU. Bransjen står igjen med noen få lovpålagte tjenester til et lite antall revisjonsklienter.

Færre jobber i bransjen har redusert søkningen til revisorstudiet. Yrket blir betraktet som lavstatus blant studentene.

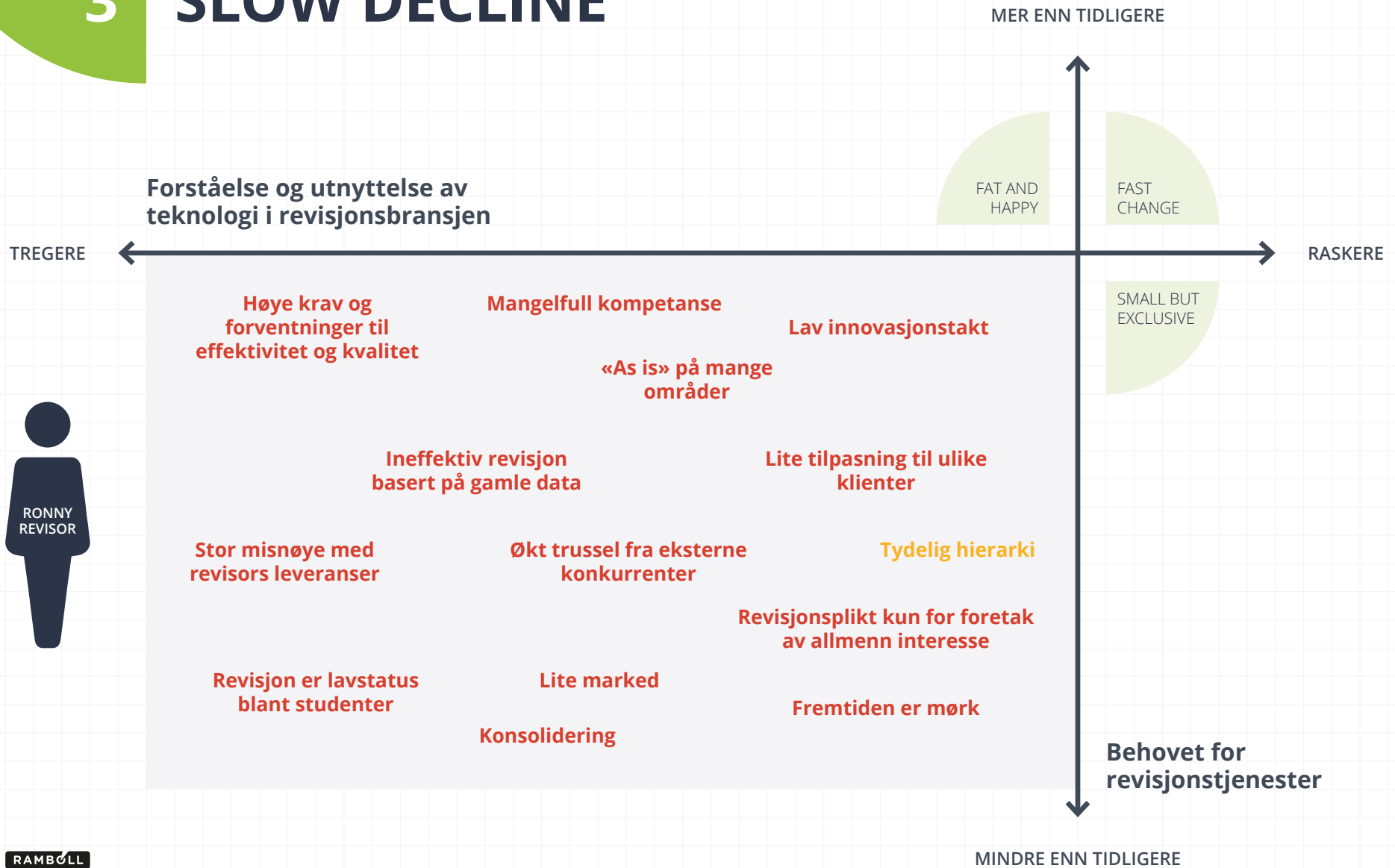
Fremtiden for bransjen er alt annet enn lys. Mindre revisjonsselskaper søker sammen for å bedre konkurranse-, innovasjons- og investeringsevnen. Andre bukker under. Et stort flertall av klientene velger bort revisjon.

Media spår at revisjonsbransjen vil være ikke-eksisterende i 2050.



3

SLOW DECLINE



SMALL BUT EXCLUSIVE (Liten og eksklusiv)

I 2030 er markedet for revisjon mindre enn noen gang. Bransjen har gjennomgått en digital transformasjon, og tilbyr tjenester som dekker samfunnets og klientenes endrede behov. Rutinemessige oppgaver er digitalisert, robotisering og kunstig intelligens har effektivisert revisjonen og frigjort kapasitet. Revisor bidrar med verdiskapende tjenester basert på sanntidsdata.

Teknologiorienteringen har bidratt til store endringer i bransjen, selv om revisjonsselskapene i stor grad fortsatt er hierarkisk organisert. Det er nå færre ansatte med få års erfaring i bunnen, få partnere og mange erfarne seniorer. Nyutdannede revisorer har vanskelig for å komme seg inn på jobbmarkedet. Konkurransen er intens, og kun de beste har håp om jobb.

I samfunnet er oljealderen på hell, kronen er svakere enn noensinne, og veksten er lav. Norge har ikke lyktes i å skape nye næringer som løfter økonomien. Befolkningen er aldrende og ledigheten økende. Myndighetene er under press, og kravet til effektiv drift er høy i både offentlig og privat virksomhet.

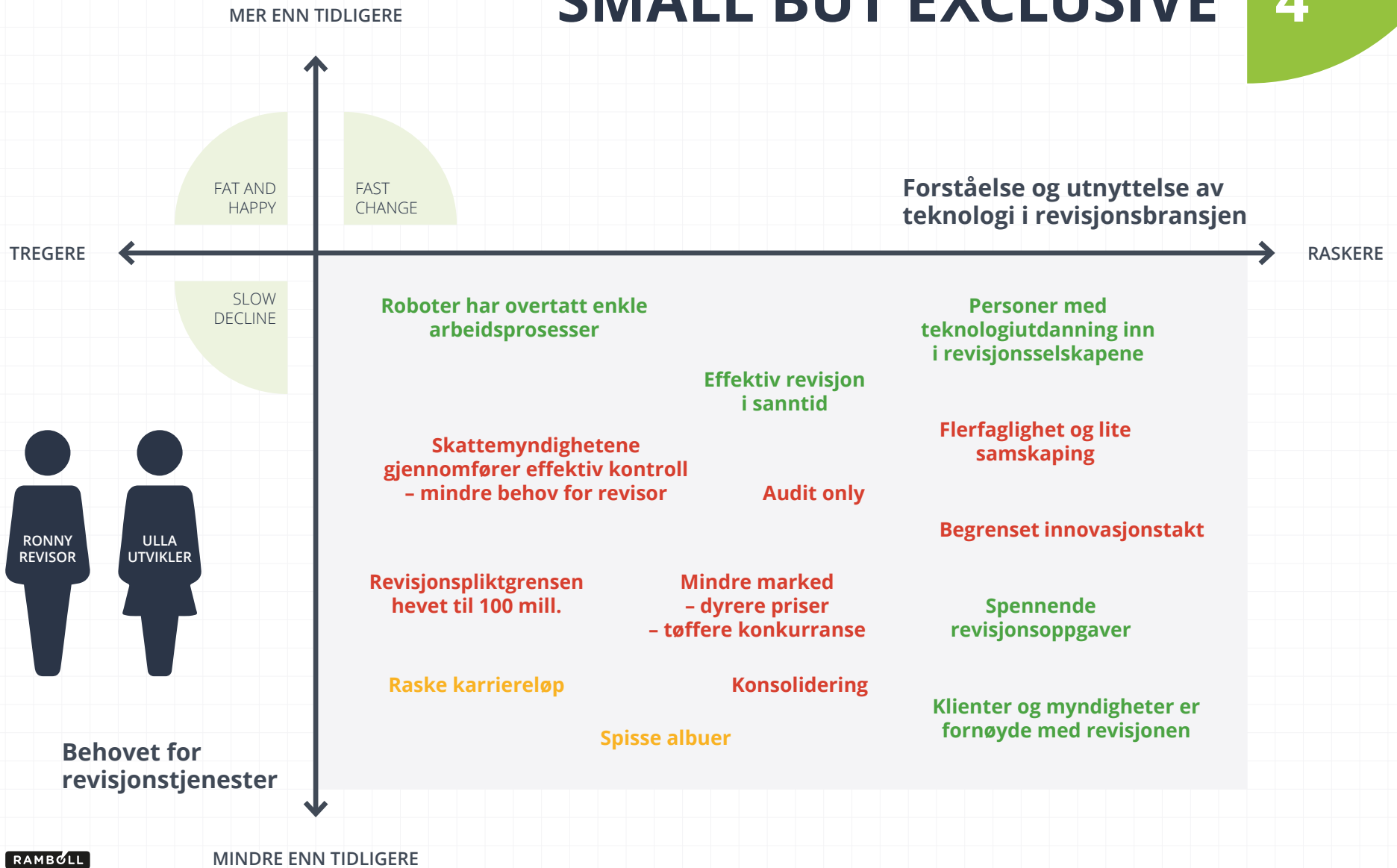
Skatteetaten har fått sanntidstilgang til virksomhetenes transaksjoner og gjennomfører nå selv digitale analyser og kontroll av virksomhetene løpende på en effektiv måte. Behovet for revisorbekreftelser er nærmest ikke-eksisterende. Som en konsekvens er revisjonspliktgrensen nå hevet til 100 millioner i omsetning.

Færre oppdrag har medført en voldsom konsolidering og konsentrasjon i bransjen. Arbeidsoppgavene har imidlertid blitt faglig mer utfordrende og spennende for erfarne revisorer. Det har bidratt positivt til rekruttering av seniorkompetanse, og gitt tjenester av høy kvalitet som selges til en høy pris.



SMALL BUT EXCLUSIVE

4



revisorforeningen

Den norske Revisorforening

Postboks 2914 Solli, 0230 Oslo • Henrik Ibsens gate 100, 0255 Oslo
23 36 52 00 • post@revisorforeningen.no • revisorforeningen.no