

## KAPITTEL 7

# Hva påvirker adopsjon av digitaliseringsverktøy i revisjonsbransjen i Norge?

*Tom Erik Wiklund*

Ph.d.-stipendiat, Høgskolen i Innlandet

*Sjur Annexstad*

Siviløkonom

*Even Fallan*

Førsteamanuensis, Høgskolen i Innlandet<sup>1</sup>

**Sammendrag:** Revisjon er en viktig del av prosessen med å produsere brukernyttig finansiell rapportering. Digitalisering av revisjonstjenester kan påvirke blant annet revisjons- og dermed regnskapskvalitet samt inntekts- og kostnadssiden ved revisjon og tilliggende tjenester. Denne studien undersøker hva som påvirker beslutninger om adopsjon (valg av adopsjon eller ikke-adopsjon) av digitaliseringsverktøy blant aktører i revisjonsbransjen i Norge i 2018.

Digitalisering og digitaliseringsverktøy betraktes i studien som innovasjoner. Hva som påvirker de aktuelle revisorenes adopsjon av innovasjonene – bruk av og holdning til digitaliseringsverktøy – er analysert både utfra en modell for rasjonelle valg (adopsjonsteori) og utfra alternativ motivasjon (fad). Adopsjonsteori er et klassisk rammeverk basert på at revisjonsselskapers, -kantorers eller -teams beslutninger om adopsjon av digitaliseringsverktøy blir påvirket av deres oppfatninger av fem egenskaper/attributter ved innovasjonene: kompatibilitet, kompleksitet, prøvbarhet, observerbarhet og relativ fordel.

De empiriske funnene er basert på intervjuer med partnere i sju norske revisjonsselskaper av ulik størrelse og ved kontorer utenfor Oslo.

---

<sup>1</sup> Vi vil takke Stein Antonsen, Høgskolen i Innlandet, som har bidratt i egenskap av å være en av to veiledere for masteroppgaven som lå til grunn for dette kapitlet. (Even Fallan var den andre.)

Sitering av denne artikkelen: 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>

Lisens: CC-BY 4.0.

Studien finner at det bare er en av informantene som til en viss grad har tatt i bruk avanserte digitaliseringsverktøy. Fem av informantene signaliserer at de forventer å ta i bruk slike verktøy når tida er mer moden, mens en inntil videre ikke har planer om dette. Lave adopsjonsrater i 2018 synes å ha sammenheng med oppfattet manglende kompatibilitet og relativ fordel samt høy kompleksitet og synlighet av dårlige resultater ved prøving og bruk. Vente-og-se-holdningen er også kjennetegnet ved at man imiterer andre aktører i samme eller konkurrerende foretak (fad). Analysen indikerer at manglende standardisering av rapporteringsdata er et viktig underliggende forhold som påvirker alle de fem attributtene negativt. Det forventes endringer i oppfatningen av attributtene når det standardiserte rapporteringsformatet SAF-T (standard audit file – tax) innføres.

**Nøkkelord:** digitalisering, SAF-T, revisor, Rogers, Abrahamson, adopsjon

## 7.1 Innledning

Digitalisering innenfor revisjonsbransjen har de siste årene blitt et hett tema, både i praksis og i forskning (e.g. Appelbaum et al., 2017; Baksaas, 2019; Fløtre et al., 2019; Gustavsen & Baksaas, 2019; Opsahl & Nygård, 2019; Stephansen & Bardal, 2019; Tiberius & Hirth, 2019). I metastudien til Kaarbøe mfl. (2018) skisseres ulike forskningsretninger innen temaet. Litteraturgjennomgangen viser imidlertid at få studier forklarer årsaker til adopsjon eller ikke-adopsjon av digitaliseringsverktøy (Annexstad & Wiklund, 2019). Denne studien søker å bidra til å fylle det kunnskapshullet.

Utgangspunktet for å adoptere innovasjoner er anerkjennelsen av et problem eller et behov (Rogers, 2003). Revisjonsbransjen uttrykker et ønske om økt effektivisering/måloppnåelse (Fjørtoft, 2018; Kinserdal, 2017; Nordstrøm & Sælensminde, 2018). Dette kan kalles et rasjonelt («efficient choice») perspektiv (Abrahamson, 1991). Forskningslitteraturen har ofte vært lite presis i sin beskrivelse av hvordan digitaliseringen faktisk skal påvirke effektiviseringen hos revisorene (Fjørtoft, 2018; Nordstrøm & Sælensminde, 2018). Kinserdal (2014) og Tiberius og Hirth (2019) antyder hvordan revisjonen gjennomføres i dag, og hvordan den *kan* se ut i framtida. Det etterlyses likevel studier om hvordan digitaliseringsverktøy kan påvirke effektivitet (måloppnåelse) og produktivitet. Enda større er kunnskapshullet om adopsjon (bruk) og effektiviteten av digitale løsninger om vi beveger oss utenfor de store revisjonsselskapenes norske hovedkontor i

Oslo eller i deres kontorer i internasjonale metropoler. Verden (inkludert kundemassen) kan se annerledes ut i mindre miljøer.

Klare målformuleringer, kompetente vurderinger om hvordan digitaliseringsverktøyene skal bidra til å nå målene i den angitte situasjon og virksomhet, håndtering av risiko, mv. ligger til grunn for gode, rasjonelle valg. Rasjonell atferd tilsier at innovasjoner eller teknologi som blir oppfattet å bidra til den beste måloppnåelsen for bedriften, vil bli adoptert. På samme måte vil bedriftene forkaste innovasjoner som ikke bidrar til positive resultater (Abrahamson, 1991). I en situasjon hvor revisjonsbransjen ønsker å forbedre sin konkurransekraft (Fjørtoft, 2018), er det naturlig at enkelte revisjonsselskaper, -kontorer eller -team søker mer effektive løsninger. Rogers (2003) har utviklet en modell som skisserer viktige forhold som må vurderes når man forsøker å foreta rasjonelle adopsjonsbeslutninger.

Ofta er det imidlertid stor usikkerhet om mål og virkemidler samt begrensede ressurser for å foreta opplyste vurderinger av om tilgjengelige digitaliseringsløsninger er hensiktsmessige. Prosesser er mer preget av begrenset rasjonalitet (Abrahamson, 1991; March, 1978). Av og til har man heller ikke et valg, ettersom myndigheters reguleringer eller andre rammebetingelser tvinger fram bestemte løsninger. Abrahamson (1991) skisserer «fad», «fashion» og «forced selection» som alternative forklaringer på adopsjon.

Studiens problemstilling er: *Hva påvirker adopsjon eller ikke-adopsjon av digitaliseringsverktøy blant aktører i revisjonsbransjen i Norge?* Problemstillingen vil bli undersøkt og analysert både i lys av Rogers' (2003) rammeverk for adopsjon av innovasjoner, som er basert på (forsøk på) rasjonell beslutningsatferd, og Abrahamsons (1991) fad-konsept (imitasjon av andres valg), som er basert på alternativ motivasjon.

Vi har foretatt intervjuer med partnere i revisjonsselskaper av ulik størrelse, men hvor alle har tilhold i mindre miljøer utenfor Oslo.

## 7.2 Digitalisering

Begrepet digitalisering må ikke forveksles med elektronisk. Elektronisk ansees som vridningen fra papir til data, mens digitalisering handler om bruken av datateknologi i den hensikt å effektivisere og erstatte oppgaver som tidligere har måttet utføres av mennesker (Yoo et al., 2010).

Ifølge Unruh og Kiron (2017) og Şerban (2017) kan man betrakte digitalisering som en endringsprosess som går over tid, hvor nivåene blir stadig mer sofistikerte.



**Figur 7.1** Digitaliseringens stadier. Figur hentet fra (Şerban, 2017, s. 184; Unruh & Kiron, 2017)

Stadium 1 omhandler overgangen til digitale data og de tilhørende innovasjonene som følger med. Omkodning av analog informasjon til digital informasjon kan medføre ytterligere kontroll og verdiskaping (Martín-Peña et al., 2018). Stadium 2 gjelder den videre innvirkningen stadium 1 har på forretningsmodeller, mens stadium 3 omtaler den digitale transformasjonen som skjer når nye digitale modeller og prosesser restrukturerer økonomier, institusjoner og samfunn.

Når datamengden øker, vil analysen av denne kreve maskinkapasitet, nye verktøy og nye metoder gjennom automatisering og stordatabehandling (Dai & Vasarhelyi, 2017; Kinserdal, 2017). Dette innebærer digitalisering som et verktøy som håndterer avstemmingsoppgaver i regnskapet, og som kan teste hele utvalg i en populasjon og følgelig erstatte utvalgstesting. Disse dataene analyseres i den hensikt å avdekke avvik, som deretter undersøkes nærmere (Kinserdal, 2017). Dai og Vasarhelyi (2017), Issa mfl. (2016) og Oldhouser (2016) påpeker at adopsjon av digitalisering i revisjon henger etter utviklingen i andre bransjer, hvilket kan forsinke eller vanskeliggjøre endring av forretningsmodeller (stadium 2) (Martín-Peña et al., 2018). Det er usikkerhet rundt diffusjon av digitalisering og digitaliseringsløsninger i revisjonsbransjen, for eksempel sett utfra Serbans (2017) og Unruh og Kiron (2017) rammeverk. Uavhengig av hvor langt eller kort utviklingen har kommet, vil kunnskap om

enkeltaktørers adopsjonsbeslutninger gi viktig informasjon om årsaker til utviklingen.

## 7.3 Teori

I denne studien blir digitalisering betraktet som en innovasjon i revisjonsbransjen. En innovasjon er «an idea, practice, or object that is perceived as new by an individual or other unit of adoption» (Rogers, 2003, side 12). Denne vide, generelle definisjonen er konsistent med Schumpeters (2017) syn på introduksjon av nye produksjonsmetoder som også kan relateres til revisjon: «Den nye produksjonsmetoden behøver ikke være basert på en forskningsmessig nyvinning, og kan eksistere som en ny måte å forvalte en vare eller tjeneste kommersielt.»

Innovasjonsteori, nærmere bestemt adopsjonsteori, er et velprøvd rammeverk i samfunnsvitenskapen generelt (Rogers, 2003) og for regnskap spesielt (Fallan, 2015). Den kan også bli benyttet for å analysere revisjonsselskapers, revisjonskontorers eller revisjonsteams beslutninger om å adoptere eller ikke adoptere digitaliseringsinnovasjoner (Annexstad & Wiklund, 2019).

Adopsjon er «... a decision to make full use of an innovation as best course of action available» (Rogers, 2003, s. 21). Beslutning om å adoptere en innovasjon er et valg mellom flere alternativer (inkludert status quo), hvor den potensielle adoptøren søker den innovasjonen som kan føre til den beste måloppnåelsen. Dette forutsetter at adoptøren opptrer rasjonelt og står fritt til å velge det beste alternativet (efficient choice). Ifølge Rogers (2003) kan adoptørens oppfatning av fem attributter ved innovasjonen forklare opptil 87 prosent av variansen i adopsjonsbeslutninger. Disse attributtene (kompatibilitet, kompleksitet, prøvbarhet, observerbarhet og relativ fordel) kan derfor representere et rammeverk for å forklare adopsjon av digitaliseringsverktøy på individuelt nivå og blir presentert kort i kapittel 7.3.1 til 7.3.5. De ulike attributtene vil ofte kunne forsterke (eventuelt motvirke) hverandre (Fallan, 2015).

Beslutninger trenger imidlertid ikke være basert på rasjonelle valg. Abrahamson (1991) utviklet et rammeverk for å forklare diffusjon av innovasjoner, hvor efficient choice kun utgjør en av fire forklaringsfaktorer.

Rogers' (2003) fem attributter ved innovasjoner vil i Abrahamsons (1991) rammeverk høre hjemme innenfor efficient choice. De tre andre forklaringsfaktorene til Abrahamson var forced selection, fad og fashion. Forced selection innebærer at myndigheter, andre aktører eller andre forhold i realiteten tvinger en aktør til å adoptere en innovasjon. Myndighetskrav til innføring av SAF-T (standard audit file – tax) er eksempel på et slikt krav som på flere måter kan få stor betydning for digitalisering i revisjonsbransjen. I dette kapitlet vil vi imidlertid i hovedsak diskutere SAF-T gjennom efficient choice-perspektivet. Fad vil si at aktøren selv tar beslutninger om adopsjon basert på imitasjon av andre aktører, mens fashion vil si at utenforstående foretar adopsjonsbeslutninger for en aktør basert på imitasjon av andre aktører.

I denne studien ser vi særskilt på efficient choice og fad.

### 7.3.1 Oppfattet kompatibilitet

En innovasjons kompatibilitet gjelder i hvilken grad den ansees som konsistent med eksisterende normer, verdier, ideer, erfaringer, eksisterende metoder og behov hos potensielle adoptører og deres sosiale nettverk / samfunnet (Rogers, 2003). Kompatibilitet knyttet til digitalisering kan for eksempel gjelde metodebruk og konsekvenser for kvalitet, arbeidskraft osv. Høy grad av kompatibilitet vil fremme adopsjon gjennom å redusere usikkerheten innovasjonen representerer. Det finnes ulike typer kompatibilitet hvis konsekvenser bør vurderes i en rasjonell beslutningsprosess (Aldrich & Reuf 2006; Fallan, 2015, 2016; Fallan & Fallan, 2019; Suchman, 1995). Revisjonsbransjen er underlagt reguleringer i lover og standarder, og digitaliseringsverktøys kompatibilitet er avhengig av at de bidrar til å oppfylle disse kravene. Denne formen for kompatibilitet kalles regulatorisk kompatibilitet. Moralsk kompatibilitet vurderes mot moralske heller enn lovmessige standarder, mens den høyeste graden av kognitiv legitimitet eksisterer dersom en løsning, metode eller annet er så vanlig/selvsagt at den blir tatt for gitt. En fjerde type er pragmatisk kompatibilitet, som innebærer at innovasjonen oppfattes som nyttig/fordelaktig av adoptørens interessenter.

### 7.3.2 Oppfattet kompleksitet

Dersom en innovasjon er vanskelig å forstå, vanskelig å bruke eller oppfattes som for kompleks, vil det, ifølge Rogers (2003), redusere sannsynligheten for adopsjon. Eksempler på dette kan være at det stilles høye krav til IT-teknisk kompetanse hos brukerne av digitaliseringsverktøy, eller at bruken betinger at man stadig må spesialtilpasse verktøyet til ulike datagrunnlag. Graden av kompleksitet i implementering og bruk for både revisor og kunde kan ha praktiske, økonomiske og andre ressursmessige konsekvenser som en rasjonell vurdering må ta hensyn til.

### 7.3.3 Oppfattet prøvbarhet

Adopsjon blir fremmet om det er enkelt å prøve ut innovasjonen, i liten skala, med enkle midler, få ressurser eller lignende (Rogers, 2003). Muligheten til å høste erfaringer gjennom andres prøving kan også oppfylle slike behov. Prøvbarheten øker dersom man ikke er bundet til å teste ut eller ta i bruk alle digitaliseringsverktøyenes funksjonaliteter, men bare de som er mest relevante for den potensielle adoptøren. Prøvbarhet og kompleksitet bør ofte sees i sammenheng. Dersom digitaliseringsverktøyene oppleves som komplekse, vil muligheten til å teste ut bli desto viktigere. Det kan være nødvendig å prøve ut både implementering og senere bruk, både hos revisor og revisorens kunder/interessenter.

### 7.3.4 Oppfattet observerbarhet

Noen innovasjoner kan være svært synlige og lette å kommunisere, mens andre er vanskeligere både å observere og beskrive. Ifølge Rogers (2003) eksisterer det en positiv sammenheng mellom innovasjonens synlighet og adopsjon. Observerbarhet kan videre deles inn i to, hvor den ene siden handler om synligheten til selve innovasjonen og den andre siden om synligheten av innovasjonens resultater (Fallan, 2015; Moore & Benbasat, 1991). Bruk av revisjonsroboter kan i seg selv være et salgsargument overfor kunder, og slik sett kan digitaliseringsverktøy ha en direkte synlighet. Revisjonsbransjen må imidlertid også kunne se og måle effektene

av hvordan digitaliseringen av arbeidsprosessene opptrer. Det er usikkerhet knyttet til å ta i bruk nye metoder og prosesser før man har vurdert hvordan disse påvirker den etablerte arbeidsmetodikken (effektivitet og produktivitet). Det vil samtidig være vanskelig å vurdere alternativer opp mot hverandre dersom de ikke kan observeres (Rogers, 2003).

### 7.3.5 Oppfattet relativ fordel

Ifølge Rogers (2003) er det en positiv sammenheng mellom innovasjonens relative fordel og adopsjon. Dette handler om i hvilken grad nye digitaliseringsverktøy tilfører en fordel i forhold til dagens praksis eller alternative verktøy og metoder. Innovasjonen trenger ikke erstatte eksisterende metoder eller verktøy fullt ut, men kan tilføre verdi som et supplement (Rogers, 2003). Relativ fordel kan for eksempel knyttes til endringer i inntekter, kostnader, produktivitet, risiko, kvalitet, image osv. (Fallan, 2015), noe som åpenbart hører hjemme i grunnlaget for rasjonelle beslutninger. For revisjonsbransjen vil det være et krav om at nye metoder må være minst like gode som tidligere praksis (Kinserdal, 2017).

## 7.4 Metode

Det foreligger lite forskning om hvordan standardisering påvirker adopsjon av digitaliseringsverktøy i revisjonsbransjen. Det er derfor valgt et eksplorativt forskningsdesign med semistrukturerte intervjuer til den initielle studien. Målet er ikke å generalisere resultater. I stedet er målet å la aktører identifisere relevante forhold knyttet til digitalisering i revisjonsbransjen utfra sin hverdag og sine vurderinger. Analyse av disse betraktningene i et velprøvd teoretisk rammeverk kan gi innspill på vei mot teoretisk generalisering.

De valgte informantene befinner seg i situasjoner hvor de benytter teknologi eller kan ta valg om å benytte seg av teknologi. Vi har stilt som krav at informantene skulle ha flere års formell og praktisk revisjonskompetanse, slik at de hadde god forståelse og innsikt i revisjonsbransjen. Valget av informanter er basert på intensitetsprinsippet (Esaiasson et al., 2007). Informantene har gjennom sin posisjon den nødvendige kunnskapen



for å belyse problemstillingen. Oppsummert fant vi det hensiktsmessig å velge revisjonspartnere.

Det er videre foretatt et bevisst valg om å snakke med informanter som ikke sokner til de fire–fem store revisjonsselskaperes hovedkontor i Oslo. I stedet er informantene fra sju ulike revisjonsselskaper, både små og store. Geografisk er informantene fra middels store steder med et omland av små steder. En stor del av deres kunder er små og mellomstore foretak. Dette er en vinkling som eksisterende litteratur i liten grad har fanget opp, og hvor vår empiri gir et bidrag.

Under følger en oversikt over antall informanter, størrelse på revisjonsselskap, lengden på intervjuene og hvor intervjuet fant sted. Alle intervjuene ble foretatt i 2018.

**Tabell 7.1** Informasjon om intervjuer

Respondent	Størrelse på revisjonsselskap	Tidsforbruk intervju	Sted for gjennomføring
R1	Stort	80 minutter	På respondentens kontorsted
R2	Stort	72 minutter	På respondentens kontorsted
R3	Mindre	57 minutter	På respondentens kontorsted
R4	Mindre	61 minutter	På respondentens kontorsted
R5	Stort	80 minutter	På respondentens kontorsted
R6	Stort	61 minutter	På respondentens kontorsted
R7	Mindre	93 minutter	På respondentens kontorsted

Artikkelen er en spisset versjon av deler av en masteroppgave (Annexstad & Wiklund, 2019).

## 7.5 Resultat

### 7.5.1 Definisjon av eller tilnærming til digitalisering

For å illustrere kompleksiteten i begrepet digitalisering og for å kunne tolke informantenes svar, er det viktig å ha en forståelse av hvordan informantene selv definerer begrepet.

Vi vurderer informantenes egne definisjoner opp mot de tre stadiene i modellen skissert av Unruh og Kiron (2017) og Şerban (2017). Dette kan

også gi en indikasjon på hvor langt digitalisering i revisjonsbransjen har kommet. Informantene definerer digitalisering ulikt.

Informant R2 tilbyr et perspektiv som tangerer stadium-3-modellen, altså «digital transformation». Dette harmonerer med Kinserdals (2017) modell for framtidig revisjon. R2 fremhever at noen av kontrolloppgavene kan automatiseres, og antyder samtidig en mulig framtid der revisorens vurderinger av risiko også kan bli overtatt av roboter og algoritmer.

Definisjonen av digitalisering hos fem av informantene kan plasseres i stadium 2 («digitalization»). Den siste informanten (R3) svarer imidlertid på en måte som ikke kan plasseres innenfor de tre stadiene. Definisjonen passer mer med en kategori som kan klassifiseres som «fra papir til data», det vil si elektroniske og maskinleselige data (Wahlster, 2017).

## 7.5.2 Efficient choice

Vi forutsetter i denne studien at effektivitet (måloppnåelse) er et sentralt mål for revisorer og revisjonsbransjen. Begrepet er hensiktsmessig i generell bruk siden det åpner for et hvilket som helst mål. Det kan være lønnsomhet, produktivitet, å oppfylle kravene til revisjon i lov og standarder, kvalitet i revisjon, kvalitet/nytte for kundene av både revisjon og rådgivning, attraktive arbeidsoppgaver for ansatte, jobbsikkerhet osv. Rasjonelle valg (efficient choice) handler om å nå disse målene, altså oppnå effektivitet.

De fleste informantene nevner effektivisering som et av motivene for å adoptere digitaliseringsteknologi, og samtlige informanter fremhever bruken av Microsoft Excel som fordelaktig i denne sammenhengen. Under gjennomføringen av intervjuene kom det tydelig frem at Excel bidrar til å behandle store datamengder på en effektiv måte, der man slipper å bla i hovedboka for å lete frem bilagsnummer.

Informantene antyder i ulik grad at digitaliseringsverktøy skal kunne gjøre uttrekk fra bilag og foreta testing automatisk. Dersom dataene er standardiserte, skal arbeidsoppgavene kunne gjennomføres automatisk av digitaliseringsverktøy. Dette underbygges av R5:

Jobben vår er å fremskaffe revisjonsbevis. ... Da er det jo mye statistiske stikkprøver, utvalgsmetodikk osv., og så er det ganske mye jobb å beregne de

utvalgene, hente inn informasjon, sjekke den informasjonen som en del av den revisjonen. Altså mye manuelt arbeid. Selv om vi bruker Excel, er det fortsatt mye manuelt arbeid. Hele den digitaliseringsbiten vil jo kunne effektivisere dette.

Vi fortolker dette som at det foreligger en forventning hos informantene om at digitaliseringsverktøyene skal kunne utføre mer komplekse oppgaver sammenliknet med Excel. Vi oppfatter dette som at det refereres til adopsjon av mer avanserte digitaliseringsverktøy, hvilket er i tråd med bransjens overordnede ambisjon (Kinserdal, 2017).

Ifølge R3 setter kundene større pris på god rådgivning fremfor at revisjonsselskapet leverer bedre analyser gjennom bruk av digitaliseringsverktøy.

Jeg ønsker ikke denne utviklingen fullt ut, fordi jeg mener at det å møte kunden, møte ledelsen. ... Hva andre gjør, bryr vi oss ingen ting om. ... For mange er revisjon et nødvendig onde. Det er ikke det de legger vekt på ved å ha kontakt med oss. Men kanskje først og fremst den rådgivingen som de får. At vi er orientert mot hva kundene har behov for.

Vi fortolker dette som at ikke alle revisorer vurderer å adoptere digitaliseringsverktøy for at de selv skal bli mer effektive, men er avventende fordi de ikke ser et behov.

For å avdekke om det kun er effektivitetshensyn som utgjør motivasjonen for valg om adopsjon av digitaliseringsverktøy, er det viktig å finne ut av om informantene blir påvirket på andre måter. Flere av informantene er åpne på at de følger med på hva de øvrige konkurrentene tilbyr av løsninger, og gir et klart uttrykk for at dette bidrar til å presse frem adopsjon av digitaliseringsverktøy.

I høyeste grad. Vi ser jo selvfølgelig hen til hva de rundt oss ... for vi er også nødt til å kunne tilby på en eller annen måte.

Dette utsagnet kommer fra R7, og vi tolker det som at valget om adopsjon av digitaliseringsverktøy ikke alltid er fritt for ytre påvirkning.

En forutsetning for å plassere en adoptør i efficient choice-perspektivet er et rasjonelt valg, samtidig som man ikke er særlig påvirket av andre aktører eller tvang (Abrahamson, 1991). For at en aktør skal kunne ta et

rasjonelt valg, må aktøren betrakte digitalisering gjennom Rogers (2003) fem attributter.

### *Kompatibilitet*

Flere av informantene gir uttrykk for at regulatorisk kompatibilitet er sentralt når de vurderer adopsjon av digitaliseringsverktøy. R1 uttrykker seg slik:

... vi [har ikke] et standard dataformat i Norge som gjør at vi enkelt kan hente inn data og analysere det uten at vi må gjøre en god del arbeid med det. Men nå har jo skattemyndighetene iverksatt dette SAF-T-formatet og det tror jeg vil hjelpe oss på det der.

Fram til nå har det ikke vært krav i lov e.l. om standardisert dataformat. Men fra 01.01.2020 er SAF-T innført som en obligatorisk standard for utveksling av regnskapsinformasjon (Ellefsen, 2017). Skattetaten (2014) antyder at denne standarden vil imøtekomme revisorenes ønske om standardisering. Det obligatoriske brukskravet medfører en regulatorisk kompatibilitetsrisiko ved manglende samsvar og med dette økt sannsynligheten for adopsjon av SAF-T og digitale løsninger.

SAF-T vil omfatte alle bedrifter som er bokføringspliktige etter bokføringsforskriften §7-7 (Skattetaten, 2014, s. 32). Denne forskriften sier at alle bokføringspliktige med en brutto omsetning på 5 millioner kroner skal rapportere på denne standarden. Likevel blir i praksis samtlige bedrifter som oppbevarer regnskapsinformasjon digitalt, påvirket av innføringen av standarden:

Bokføringspliktige som skal ha bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig etter bokføringsloven § 13b, skal kunne gjengi bokførte opplysninger i standardisert form. Kravet gjelder også for bokføringspliktige som omfattes av unntakene i § 7-7 tredje ledd, men som likevel har bokførte opplysninger elektronisk tilgjengelig. (Bokføringsforskriften § 7-8)

Jo flere bedrifter som er underlagt standarden, desto større vil den regulatoriske kompatibilitetseffekten være.

Når det gjelder pragmatisk kompatibilitet, oppgir R2 at selskapet benytter digitaliseringsverktøy i stor grad, og etterlater liten tvil om at

dette er måten å jobbe på fremover. Det forutsetter riktignok, i likhet med hva R1 sier, at datagrunnlaget er standardisert, men ikke minst også at kundene selv velger å levere data på et digitalt format som revisor enkelt kan håndtere fordi det gagnar dem selv:

Altså [vårt kontor] er vel på, i noe særlig omfang, på andre året i bruk av roboter. Jeg har ikke hørt at noen andre bruker det enda. Og vi bruker det jo i sammenhenger der hvor vi kan ha mange kunder på en lik teknologisk plattform, hvor den gjentakende effekten er stor. Så det kan være små revisjoner, men som kan gjennomføres likt. ... kundene som skjønner at hvis vi får lov til å jobbe smart med digital behandling av data, så stiller vi jo ofte mange færre spørsmål.

Som vi har sett tidligere, mener dog R3 at firmaets kunder har andre behov enn det R2 skisserer for sine kunder. Vi vil også se senere at flere informanternes kunder foretrekker andre dataformater (som papir).

Informantenes svar indikerer ikke at den kognitive kompatibiliteten knyttet til bruk av digitaliseringsverktøy og forutsetningene for dette er relativt lav. Felles for de fleste informantene er fraværet av digitale data (på en enkel form) å jobbe med. R1 uttrykker dette på følgende måte:

... det hjelper ikke at vi er langt fremme på digitalisering hvis omverden ikke er det.

Verken revisjonsselskaper eller kunder tar det for gitt at det skal benyttes digitale løsninger. Denne forståelsen og holdningen kan endre seg over tid. SAF-T kan bidra, men også forhold som Revisorforeningens digitaliseringsakademi (som flere nevner), tilbud av nye revisjonsroboter/softwareløsninger, kunnskap om at det kan gi billigere og bedre revisjon og analyse, og den generelle oppmerksomheten rundt digitalisering i media og andre steder.

Moralsk kompatibilitet er relevant i den grad at digitalisering medfører at bedrifter tvinges til å legge ned, at arbeidsplasser forsvinner, eller eventuelt utvikling mot et storebror -ser -deg-samfunn (økt overvåkning). Flere informanter kommenterer betydningen for arbeidsplasser, som vi vil se senere. Likevel vil vi ikke framheve moralsk kompatibilitet som den mest sentrale forklaringsfaktoren utfra informantenes svar.

## Kompleksitet

Alle informantene svarer bekreftende på at det foreligger en stor heterogenitet og kompleksitet i datagrunnlagene.

Det utvikles nye verktøy, men kundene har jo ulike systemer ... det er veldig vanskelig å trekke ut data fra et vilkårlig system, og få det på en kvalitet og et format som gjør at det er til nytte for oss, inn i våre verktøy. Nå vi snakker om mer avanserte ting enn Excel-massasje av data. Det er den store barrieren så langt føler jeg. ... Selskapet globalt og nasjonalt utvikler masse verktøy ... men enn så lenge er det for lite som vi lokalt ser nytten av. Vi har ikke gått over den terskelen enda, hvor ting er så enkelt og generisk at det kommer raskt til nytte for oss lokalt, som også jobber med mindre oppdrag som ikke har mulighet til å investere titalls timer i å ta i bruk et verktøy på en lokal, mindre kunde. (R5)

Dermed kan det være utfordrende å få digitaliseringsverktøy til å fungere godt.

Robotiseringen passer best på rutineoppgaver, og vi har jo ingen saker som er like her. ... Slik som de store børsnoterte selskapene har de en helt annen data-mengde. Derfor vil det være forskjellige vurderinger mellom disse selskapene og de vi holder på med, det er naturlig. Man har et stort gap der. (R3)

R1 svarer riktignok ikke direkte på om kompleksiteten representerer en utfordring, men lister opp en stor mengde systemers interaksjon med hverandre, og at de har mange egenutviklede systemer, nettopp som følge av denne kompleksiteten. R2 er mer konkret når det gjelder å illustrere kompleksiteten, og viser til at det kan være stor variasjon bare innad i ett enkelt regnskapssystem. R3 poengterer i likhet med R2 at ingen regnskap er like, og at det er en betydelig forskjell i kompleksitet mellom mindre og store selskaper. Denne regnskapsheterogeniteten og kompleksiteten gjelder kundenes regnskaper, men dermed også ressurs- og kompetansemessige krav til revisjonsselskaper som vil ta i bruk digitalisering. R5 henviser også til at IT-kompetanse representerer et forhold som gjør at man i mindre grad er i stand til å utnytte digitaliseringsverktøy.

Det koster så mye å lære seg det, og ta det i bruk, og vi klarer ikke å hente ut noen gevinster av det på våre relativt små kunder. Barrieren for å ta det i bruk er for stor. Det er kanskje ikke teknisk mulig heller. (R5)

Internasjonal, nasjonal eller eventuelt bransjemessig standardisering av rapporterings- og filformater, inkludert kontoplaner, spesifikasjoner osv., kan redusere heterogenitet og kompleksitet og dermed øke sannsynligheten for adopsjon av digitaliseringsverktøy.

Jeg ser for meg at før vi kommer til SAF-T regimet, det er først da jeg mener vi kommer til den store flodbølgen av dataanalyse og muligheter rundt dette. ... Det utvikles nye verktøy, men kundene har jo ulike systemer ... Det er veldig vanskelig å trekke ut data fra et vilkårlig system, og få det på en kvalitet og et format som gjør at det er til nytte for oss, inn i våre verktøy. (R5)

### *Prøvbarhet*

Alle informantene tilkjenner at det er mulig å prøve ut digitaliseringsverktøy i liten skala. Flere informanter har også testet slike verktøy. Det er også enighet om at ulikt regnskapsmateriale er en utfordring for verktøyene. R4 og R7 har testet det samme verktøyet og uttrykker at funksjonaliteten er dårlig. R1, R4 og R7 peker på at mangel på standardisering skaper utfordringer for bruken av verktøyene. Vi må altså skille mellom mulighet for utprøving (som er til stede) og resultatene av utprøvingen.

Det finnes imidlertid også barrierer for utprøving. R1 har erfart tid som en praktisk utfordring:

Så fort går dette, at vi har jo ikke tid eller råd til å gjennomprøve på forhånd, samtidig så er det en risiko for at du har oversolgt deg, og lanserer noe for tidlig og får en kunde med bakgrunn i det.

Videre opplever informantene at det er kostnader forbundet ved utvikling av kompetansen som behøves for å utnytte muligheten de nye verktøyene gir. Den kompetansen er ikke nødvendig bare for implementering og bruk, men også for reell utprøving i liten skala.

Informantene har gitt uttrykk for at standardisering av utveksling av regnskapsinformasjon *kan* bidra både til å øke oppfattet prøvbarhet og til å redusere kompleksiteten ved bruk. Standardiseringsprosjekter som SAF-T kan dermed være en løsning som medfører at begge attributtene bidrar til økte adopsjonsrater.

## Observerbarhet

Alle informantene er enige i at digitalisering eller bruk av digitaliseringsverktøy er synlige innovasjoner. De ser og hører om digitalisering i Revisorforeningens nyhetsbrev, fagtidsskrift og digitaliseringsakademi, fra kunder, regnskapsførere og andre revisorer internt og eksternt, gjennom tilbud om roboter/programvare, gjennom egen programvare, gjennom innføringen av SAF-T, osv. Det foregår også en løpende diskusjon om temaet i bransjen. Et eksempel på synligheten av digitaliseringsverktøy blir illustrert av informant R4, som tester ut et digitaliseringsverktøy fra en ekstern leverandør:

Det kommer inn noen verktøy for oss små revisjonsselskaper nå, type xxxx, som er en ny robot som blir lansert nå i desember. Og den skal vi holde oss oppdatert på. ... Den er utviklet i samarbeid med Revisorforeningen og en del av de små og mellomstore selskapene.

Informant R3, som selv ikke har personlig erfaring med det vedkommende oppfatter som digitaliseringsverktøy, er imidlertid mer nyansert enn de andre når det gjelder den reelle synligheten (utover ren prat):

Vi hadde en kunde som hadde innhentet anbud på revisjonstjenester, der den ene tilbydereren hadde solgt inn at de brukte slike løsninger, men etter et år med erfaringer med dette revisjonsselskapet, så var måten man jobbet på akkurat lik.

Synligheten av resultatene av bruk av digitaliseringsverktøy er også en viktig faktor ved observerbarhet. Det inkluderer både resultater fra egen bruk og kunnskap om andres erfaringer. I dette tilfellet er resultatene synlige. Utfordringen er i større grad hvorvidt de synlige resultatene er positive eller negative. Her er oppfatningene mer delte. Flere observerer fordelene ved enkle verktøy som gjerne har vært i bruk en god stund allerede. Vi har ovenfor, og senere i kapitlet, skrevet om positive erfaringer med effektivisering ved bruk av Excel, slik som enkle analyser og ikke minst muligheten til å gjøre søk i hovedboka. De fleste informantene har også en positiv, teoretisk holdning til hvilke resultater de vil se av dette i framtida. R1 gir uttrykk for at effekten av digitaliseringsverktøy vil være lette å se:



En robot kan sammenligne de to tallene og se at de er like. Og hvis de tallene er like, så er det kanskje ikke noe store problemer.

### R5 uttrykker samme oppfatning:

Hele den digitaliseringsbiten vil jo kunne effektivisere dette. For det første vil vi kunne dekke, i stedet for at vi skal revidere populasjonen ved å ta noen statistiske signifikante stikkprøver, kan vi nå revidere hele populasjonen ... alt ... gjerne på kortere tid.

Imidlertid er oppfatningene at resultatene av adopsjon (bruk eller prøving) av mer avanserte digitaliseringsverktøy i dag, med ett unntak, er negative / lite overbevisende eller i beste fall uklare. Dette skyldes ikke minst manglende standardisering av data siden det ikke er mulig å skreddersy løsninger eller manuelt tilrettelegge data innenfor tidsrammene for små oppdrag. R7 fortalte følgende om sine erfaringer:

Har fått presentert programmer som ikke funker ennå, blant annet. Men jeg er veldig spent på hva det blir om to-tre år ...

Unntaket er R2, som mener at de positive effektene er lett synlige. Denne aktøren tilbyr kunder større grad av digital revisjon mot at de leverer data på angitt format.

... er på andre året i bruk av roboter. ... Poenget er jo at en robot gjør ting likt, og det koster litt å lage roboten. Så hvis du skal klare å tjene penger på den, så må du ha et gitt antall gjentakelser. ... I denne ene casen har vi sikkert en standard mellom 5–7000 gjentakelser. Så da begynner det å hjelpe på. ... Og de verktøyene som har kommet nå, er såpass enkle å bruke at det er veldig kjapt å se nytten av det.

### *Relativ fordel*

De fleste informantene ser store potensielle relative fordeler ved bruk av digitaliseringsverktøy, knyttet både til økt produktivitet (spart tid, flere kontroller, behov for mindre manuell arbeidskraft, osv.) og til økt effektivitet (økt revisjonskvalitet med mindre tidsbruk) og gjennom dette endrede kostnader, samt at det eventuelt kan gi nye typer tjenesteleveranser.

Analyse av data. Det kan automatiseres veldig. En hovedbok på 3000 sider kan en robot eller datamaskin mye enklere stupe gjennom på null komma niks, basert på den input vi legger inn. (R4)

Jeg håper og tror at ved å få på plass gode verktøy, så vil vi kunne gjøre bedre revisjon også. ... Som vi kan bruke mye mindre tid på, så kan vi heller bruke mer tid på det som presumtvt ikke er riktig. (R5)

I mitt hode er det ikke noe tvil om at behovet for manuell arbeidskraft reduseres da. Men det betyr ikke at det totale behovet for arbeidskraft behøver å bli noe mindre. ... Du får et større behov ... for seniorfolk som kan analysere og ta tak i de dataene som verktøyene fremskaffer, og bruke til de til noe fornuftig. (R5)

Samtidig uttrykker alle, så nær som R2, at slike fordeler ligger fram i tid siden data ofte ikke er i digitalt format, ikke er standardisert, programvare ikke er god nok ennå, det krever høy IT-kompetanse, og lignende.

... når vi om noen år forhåpentligvis er over på en automatisering, robotiseringsløsning ... (R5).

Vi hopper på den digitale bølgen så lenge det er effektivt for oss. ... Kanskje ikke nødvendigvis bare i dag, men kanskje ser vi at den prosessen vi setter i gang i dag, kan ha effekt om 1–2 år. ... Men i forhold til de store har vi dårligere IT kompetanse. ... Regnskapsførere og kunder er ikke veldig på ballen i forhold til elektroniske verktøy enda. ... Fortsatt veldig mange som kommer med perme sine. Så lenge det er permer der, så er det vanskelig for oss, altså. (R4)

Det er verdt å merke seg kommentaren om at små selskaper ikke har samme IT-kompetanse/ressurser som de store til å gjøre digitalisering til en relativ fordel i dagens kontekst. Dette kan nok ha betydning. Samtidig poengterte R2 at det særlig var en ressursperson hos dem som stod i breisjen for den tekniske utviklingen, og at det var dels tilfeldig at ressurspersonen havnet der/viste seg å ha de egenskapene.

Informantene i denne studien går i liten grad inn i mulighetene for at standardisering kan pressene prisene nedover, slik for eksempel Tiberius og Hirth (2019) finner i sin tyske studie. Vi har imidlertid sett at R3 er skeptisk til en utvikling hvor digitalisering kan redusere eller fjerne fysiske møter med kundene, som vedkommende opplever som avgjørende

for muligheten til å identifisere og levere tjenester av verdi for kunden og dermed for revisor (altså utover standardproduktet). R3 stiller seg avventende til digitaliseringsløsninger:

Vi mener jo selv at vi har et veldig bra fortrinn ved at vi har relativt enkle systemer.

R2, som er en «early adopter» av digitaliseringsverktøy, er som R4 og R5 opptatt av kompetansen som kreves for å utnytte de relative fordelene som ligger i digitalisering, og ikke kun IT-kompetanse:

Altså teknologien er jo bare muliggjøreren. Du må jo da skjønne denne typen bransje eller virksomhet først, for å vite hva som er relevant. Ofte kan du fortelle 100 000 ting med basis i dataanalyse, selv for en liten virksomhet ... med unntak av 50 punkter kanskje til slutt, er egentlig uinteressante. ... Så da er det å trekke fram de punktene som er relevante, og som den kunden bør ta tak i og jobbe mer med, som er interessant. ... Det som er paradokset, er jo at vi trenger fortsatt dypt regnskap og skatte- og avgiftskompetanse, som er ganske teknisk kompetanse som tradisjonelt sett revisoren har hatt.

## 7.6 Diskusjon

Det er store forskjeller på hvor langt de ulike informantene hadde kommet med hensyn til digitalisering (digitaliseringsnivået) i 2018. En aktør stod bevisst passivt på sidelinja (R3) og så på digitaliseringsverktøy verken som nær forestående eller som noe kundene ønsket. Aktøren R2 mobiliserte og spredde digitaliseringsverktøy i stor skala internt på sitt kontor (og i sitt selskap) og arbeidet bevisst for å få sine kunder til å se fordelene for dem selv av å hjelpe revisor med en økt bruk av digitalisering. De øvrige informantene hadde inntatt en vente-og-se-holdning, flere av dem etter å ha prøvd ut digitaliseringsverktøy i liten skala med dårlige erfaringer (for eksempel revisjonsroboten Smartbob). Disse mente også at de må være med på denne utviklingen, men avventet mer hensiktsmessig løsninger i kjølvannet av en kommende økt standardisering (for eksempel SAF-T). Adopsjonsraten for digitaliseringsverktøy blant de sju revisorene i denne studien var med andre ord relativt lav ennå.

Abrahamson (1991) beskriver fire faktorer som kan forklare diffusjon<sup>2</sup> (eller her: manglende diffusjon) av innovasjoner, hvorav vi har valgt å rette søkelyset mot perspektivene *efficient choice* og *fad*. Vi starter med å diskutere adopsjonsbeslutninger som rasjonelle valg, basert på de fem relevante attributtene ved innovasjoner identifisert av Rogers (2003).

Digitalisering og digitaliseringsløsninger hadde nok relativt lav kompatibilitet i revisjonsbransjen i 2018. Media hadde flere store oppslag om (forsknings)rapporter som viste at digitalisering ville erstatte en stor andel av arbeidsoppgavene i regnskapsbransjen. Det kan ha påvirket moralsk kompatibilitet negativt. Regulatorisk kompatibilitet var forventet å øke i framtida for revisor med innføringen av SAF-T, men krav om SAF-T skulle egentlig bli innført først fra 2020. Samtidig var det usikkerhet om hvorvidt digitale løsninger ville oppfylle krav i revisorloven og revisjonsstandarder, noe som var egnet til å redusere regulatorisk kompatibilitet. Informantene fortalte også at kundene i liten grad så fordelene med og etterspurte digital revisjon, på grunn av problemer med konvertering av dataformater osv. Dermed var også pragmatisk kompatibilitet lav. R2 skilte seg imidlertid ut ved å arbeide systematisk for å bevisstgjøre kunder om hvilke fordeler det ville ha for dem (lavere pris o.l.) ved å tilrettelegge regnskapsdataene på filformater som revisor kan bruke digitalt. Blant disse kundene var dermed pragmatisk kompatibilitet høyere. Oppsummert virker det som oppfattet kompatibilitet var lav i 2018 (med mulig unntak for R2), noe som bidro til at det var mindre rasjonelt å adoptere digitaliseringsverktøy (med mulig unntak for R2). Samtidig var det forventet at digitaliseringsverktøys regulatoriske kompatibilitet ville bli viktigere for både revisorer og kunder over tid (SAF-T). Dette vil dermed sannsynligvis også øke pragmatisk kompatibilitet siden fordelene for kunder ved digitalisering vil øke når SAF-T er pålagt, samt at terskelen for bruk av digitaliseringsløsninger reduseres.<sup>3</sup> Dette taler for økt adopsjonsrate framover.

---

2 Diffusjon av digitaliseringsverktøy i revisjonsbransjen er den akkumulerte effekten av alle revisors adopsjonsbeslutninger. Det er dermed relevant å studere hva som påvirker adopsjonsbeslutninger.

3 Dette illustrer også at det er et samspill mellom ulike typer kompatibilitet, kompleksitet, prøvbarhet, observerbarhet og relativ fordel. Det er ikke anledning til å gå dypere inn på dette her.

De fleste informantene oppfattet også implementering og bruk av digitaliseringsverktøy som kompleks, på grunn av heterogene regnskapsdata, filformater, et stort antall ulike systemer, varierende kompetanse osv. Høy oppfattet kompleksitet i 2018 reduserer sannsynligheten for adopsjon av digitaliseringsverktøy. Også her skilte R2 seg ut ved å hevde at dette var overkommelige utfordringer, og vedkommende oppfattet dermed kompleksiteten som lavere med dertil økt sannsynlighet for adopsjon.

Flere av informantene hadde prøvd digitaliseringsverktøy, i liten skala. Noen hadde for eksempel testet ut revisjonsroboten Smartbob på noen få kunder. Andre informanter virket mer reservert til å prøve, fordi de oppfattet at det var en teknologisk og ressursmessig (blant annet tidsmessig) barriere. De var imidlertid interessert i å lære via andres erfaringer. Det at det faktisk var reell prøvbarhet, direkte eller indirekte, er *isolert sett* positivt for sannsynligheten for adopsjon. Oppfattet prøvbarhet, og derav prøving, kan også øke kunnskapen om kompleksiteten i implementering og bruk av digitaliseringsverktøy. Prøving kan videre gi læring om bruk som reduserer oppfattet kompleksitet. Samspillet mellom disse attributene kan dermed også påvirke sannsynligheten for adopsjon.

Det er liten tvil om at digitaliseringsverktøy var synlige for informantene. Alle hadde et forhold til temaet og hadde hørt om ulike løsninger. Blant annet hadde Revisorforeningen presentert slike løsninger på samlinger/kurs de hadde arrangert. Også resultater av egen og/eller andres tester og bruk av digitaliseringsverktøy var godt kjent (observerbare) blant informantene. *Isolert sett* medfører høy observerbarhet både for innovasjonen i seg selv og for innovasjonens resultater økt sannsynlighet for adopsjon.

Ifølge Rogers (2003) var relativ fordel en særlig viktig forklaringsfaktor for adopsjon. Gjennom studien observerte vi at digitaliseringsverktøy både har en viss prøvbarhet og ikke minst observerbarhet. Prøvbarhet og observerbarhet hjelper imidlertid sannsynligvis lite når de synlige resultatene av utprøvingen og bruken av digitaliseringsverktøyene var nedslående. De fleste informantene (delvis unntatt R2) oppfattet at bruken var kompleks, tids- og kompetansemessig og økonomisk ressurskrevende (lav relativ fordel), ulønnsom for revisor (lav relativ fordel), ulønnsom for kundene (lav

pragmatisk kompatibilitet), osv.<sup>4</sup> Når seks av sju informanter oppfatter at den relative fordel ved innovasjonen er negativ (på kort sikt), reduserer det sannsynligheten for adopsjon blant disse. R2 oppfattet en høyere relativ fordel enn de andre på kort sikt. Samme informant mente også at det var viktig å investere i læring av bruk (adopsjon) på kort sikt for å stå bedre rustet for framtida, altså en vurdering av (akkumulert) langsiktig relativ fordel.

Tiberius og Hirth (2019) påpeker et annet forhold som er relevant for oppfattet relativ fordel. Potensiell effektivisering av revisjon ved adopsjon av digitaliseringsverktøy medfører at kunder ønsker å betale et lavere revisjonshonorar. Lavere relativ fordel vil redusere insentivene til å adoptere digitaliseringsverktøy.

En analyse av Rogers' (2003) fem attributter ved innovasjoner viser at for seks av de sju informantene vil lav kompatibilitet, høy kompleksitet og lav relativ fordel redusere sannsynligheten for adopsjon. Selv om prøvbarhet og observerbarhet isolert sett virker i motsatt retning, innebar resultatene av disse reelt sett en synliggjøring av kompleksiteten og negativ relativ fordel. Basert på informantenes oppfatninger av attributtene ved digitaliseringsverktøy var det ikke rasjonelt å adoptere innovasjonen i 2018. Rogers' rammeverk bidrar også til å forklare hvorfor R2 oppfattet adopsjon som mer rasjonelt (hadde høyere sannsynlighet for adopsjon) enn de andre. R2 opplevde høyere pragmatisk kompatibilitet, lavere kompleksitet ved bruk (fordi vedkommende fikk kundene til å levere data på ønsket format) og høyere relativ fordel.

De fleste informantenes oppfatninger av bruken av digitaliseringsverktøy indikerer at det ikke var rasjonelt å adoptere slike innovasjoner, samtidig som den informanten som hadde mest erfaring med bruken, var mer positiv. I tillegg til ulik(e) erfaring(er), ressurser, interesse, kompetanse osv. med hensyn til digitalisering fant Annexstad og Wiklund (2019) at informantenes forståelse av begrepene digitalisering og digitaliseringsverktøy var uklare, usikre og ulike. Det var med andre ord usikkerhet, per se, knyttet til denne typen verktøy og deres effekter (måloppnåelse), noe som igjen underminerer attributtene og kan gjøre det vanskelig å

---

4 Dette illustrerer igjen et samspill mellom attributtene prøvbarhet, observerbarhet, kompleksitet, relativ fordel og kompatibilitet.

foreta rasjonelle valg. I lys av dette er det relevant å diskutere om alternative forklaringsperspektiver til efficient choice kan være relevante. Vi velger her å diskutere Abrahamsons fad-perspektiv.

Fad går ut på at aktører prøver å redusere sin egen usikkerhet ved å imitere aktører det er naturlig å sammenligne seg med, som synes å være suksessfulle, som generelt har et godt renommé innad i sin sosiokulturelle gruppe, som er sikre på sine mål og virkemidler, og som synes å ta rasjonelle valg. For revisorer (både personer, team, kontorer eller selskaper) vil det være naturlig å se til andre aktører i revisjonsbransjen. De observerte aktørenes bruk av digitaliseringsverktøy og erfaring med disse med kan påvirke hvorvidt den som observerer, adopterer eller avviser tilsvarende digitale løsninger. En potensiell adoptør kan benytte omgivelser og andres empiri som et kompass og imitere deres handlinger. Usikkerhet kombinert med at enkelte av informantene (særlig de mindre revisjons-selskapene) medgir at de ikke har kompetanse eller ressurser til å bruke mye tid på digitaliseringsverktøy, eksponerer aktørene for påvirkning fra eksterne krefter i tråd med det Abrahamsons (1991) rammeverk.

R4 og R7 er bekymret for eventuelle framtidige negative konsekvenser dersom man velger ikke å ta i bruk digitaliseringsverktøy. De gir uttrykk for usikkerhet knyttet til effektene av digitalisering (ikke bare for enkeltoppdrag, men for bransjen mer generelt). R5 og R7 gir uttrykk for at digitalisering i revisjon er en nødvendighet på sikt, at det tvinger seg fram, og at «man ikke skal bli stående igjen på stasjonen». Man kan kanskje overleve noen år til med tradisjonelle metoder, men på et tidspunkt må man ta i bruk digitaliseringsverktøy.

Usikkerheten knyttet til effektene av digitalisering per i dag versus nødvendigheten av digitale løsninger for å overleve i framtida gir et press for å følge med på hva andre gjør. Det er vanskelig å vite om digitaliseringsstrategier gi konkurransefortrinn eller -ulempen i dag og på lengre sikt. Imitasjon av andres digitaliseringsstrategi vedrørende adopsjon av verktøy medfører iallfall at man ikke kommer vesentlig dårligere ut enn dem man imiterer.

R2 og R3 er tydelige på at de ikke imiterer andre, og altså ikke bruker en fad-strategi. R2 framstår som en innovatør eller tidlig adoptør av digitaliseringsløsninger, mens R3 bevisst ønsker å være en sen adoptør. Begge mener

de vil tjene på sin strategi (økt relativ fordel), og det er fullt mulig for begge å gjøre det samtidig. R2s selskap er allerede beskrevet som å ha kommet relativt langt innen automatisering. Selskapet bruker digitaliseringsverktøy vel vitende om at det på kort sikt ikke bidrar til effektivisering og økt relativ fordel i alle tilfeller. De anerkjenner at man utvikler egen kompetanse. I et lengre perspektiv virker R2 sikker på målsetninger og på hvordan digitaliseringsverktøy bidrar til at selskapet når målene. Ut ifra R2s utsagn gir strategien betydelig effekt i output, og i henhold til Abrahamson (1991) indikerer dette at R2 opererer i efficient choice-perspektivet.

## 7.7 Konklusjon

Vi har i denne studien sett på hva som påvirket adopsjon eller ikke-adopsjon av digitaliseringsverktøy blant aktører i revisjonsbransjen i Norge i 2018. Problemstillingen er undersøkt i lys av Rogers' (2003) rammeverk for adopsjon av innovasjoner og Abrahamsons (1991) fad-konsept (imitasjon av andres valg).

De fleste informantene hadde i liten grad tatt i bruk avanserte digitaliseringsverktøy i 2018. Årsaken synes å være at bruk av slike verktøy var oppfattet å ha lav regulatorisk, pragmatisk, og til dels moralsk, kompatibilitet, høy kompleksitet og lav relativ fordel. Dette hemmer adopsjon av innovasjoner. Virkningen av disse attributtene var øyensynlig sterkere enn rimelig grad av prøvbarhet og høy observerbarhet, som egentlig bare medførte synliggjøring av utfordringene med de eksisterende digitaliseringsverktøyene.

En av informantene hadde i større grad adoptert digitaliseringsløsninger i sin revisjon og syntes å være en innovatør eller tidlig adoptør. Informanten virket å ha ressurser (inkludert intern kompetanse), beslutsomhet og hensiktsmessige pionerkunder til allerede i 2018 å overvinne en del hindringer knyttet til kompleksitet og regulatorisk og moralsk kompatibilitet. Digitalisering ble indikert å skape synlige positive relative fordeler for revisor og positiv pragmatisk kompatibilitet for kunder (og kanskje til og med ansatte).

Stor usikkerhet knyttet til hva digitalisering er og kan bli, og til hvordan digitalisering best kan utnyttes i revisjon, kan medføre at



adopsjonsbeslutninger ikke kun blir basert på rasjonelle valg. En løsning er å se hen til hva andre gjør. Imitasjon av andre lignende aktører ville i 2018 medføre at en avventende holdning til adopsjon bredde om seg. Den tidlige adoptøren hadde en del utypiske trekk blant disse revisorene og var nok ikke den første til å bli imitert. Selv om imitasjon i et fad-perspektiv (begrenset rasjonalitet) er relevant, kan informasjon om hva andre aktører velger, også være input i rasjonelle valg.

En viktig implikasjon av studien er behovet for standardisering av data/dataformat/programvare osv. i revisjon og regnskap, noe som kan øke regulatorisk kompatibilitet, redusere kompleksitet, øke relativ fordel for revisor og øke pragmatisk kompatibilitet for kunder. De fleste informantene påpekte at de var klare til å adoptere digitaliseringsverktøy dersom gode og enkle løsninger kom på markedet. Den lovpålagte bruken av SAF-T fra 2020 ble sett som en mulig standardiseringsmilepæl i så måte. Det anbefales derfor å foreta studier av hvordan innføringen av SAF-T påvirker adopsjon av digitale løsninger i revisjon og regnskap.

## Referanser

- Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *Academy of management review*, 16(3), 586–612.
- Aldrich, H. & Ruef, M. (2006). *Organizations evolving*. London: Sage Publications.
- Annexstad, S. & Wiklund, T. E. (2019). *Digitalisering i revisjonsbransjen: Hva påvirker adopsjon av digitaliseringsverktøy blant revisorer i Norge?* Masteroppgave, master i økonomi og ledelse med spesialisering i økonomistyring, Høgskolen i Innlandet. Bokføringsforskriften. Forskrift om bokføring, FOR-2004-12-01-1558. Hentet fra [https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-12-01-1558#KAPITTEL\\_7](https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-12-01-1558#KAPITTEL_7)
- Dai, J. & Vasarhelyi, M. A. (2017). Toward blockchain-based accounting and assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5–21.
- Ellefsen, H. (2017). Smart anvendelse av SAF-T-filen. *Regnskap Norge*.
- Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H. & Wängnerud, L. (2007). *Metodpraktikan. Kunsten att studera samhälle, individ och marknad*, 3(1).
- Fallan, E. (2015). Explaining the variation in adoption rates of the information content of environmental disclosure. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(2), 247–268.
- Fallan, E. (2016). Environmental reporting regulations and reporting practices. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 34–55.

- Fallan, E. & Fallan, L. (2019). Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR? *Scandinavian Journal of Management*, 35(3).
- Fjørtoft, L. E. & PwC, P. (2018). Digitalisering og disrupsjon i revisjonsbransjen. *Revisjon og regnskap*, 1, 24–26.
- Issa, H., Sun, T. & Vasarhelyi, M. A. (2016). Research ideas for artificial intelligence in auditing: The formalization of audit and workforce supplementation. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(2), 1–20.
- Kinserdal, F. (2014). Hvordan manipulere med regnskapet. *Magma*, 1.
- Kinserdal, F. (2017). NHH skal forske på digitalisering i revisjonsbransjen. *Magma*, 20(6), 79–86.
- March, J. G. (1978). Bounded rationality, ambiguity, and the engineering of choice. *The Bell Journal of Economics*, 587–608.
- Martin-Peña, M. L., Díaz-Garrido, E. & Sánchez-López, J. M. (2018). The digitalization and servitization of manufacturing: A review on digital business models. *Strategic Change*, 27(2), 91–99.
- Moore, G. C. & Benbasat, I. (1991). Development of an instrument to measure the perceptions of adopting an information technology innovation. *Information Systems Research*, 2(1), 192–222.
- Nordstrøm, M. K. & Sælensminde, B. V. (2018). *Digitalisering i revisjon: Teknologiens innvirkning på revisjon og revisors rolle*. Universitetet i Agder.
- Oldhouser, M. C. (2016). The effects of emerging technologies on data in auditing.
- Rogers, E. M. (2003). *Diffusion of innovations*. Simon and Schuster.
- Schumpeter, J. A. (2017). *Theory of economic development*. Routledge.
- Şerban, R.-A. (2017). The impact of big data, sustainability, and digitalization on company performance. *Studies in Business and Economics*, 12(3), 181–189.
- Skatteetaten. (2014). *Standard audit file – tax standard dataformat for utlevering av regnskapsopplysninger til skatteetaten ved virksomhetskontroll (bokattersyn)*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/saf-trapport-2014finansdepartementet.zip>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Tiberius, V. & Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 100288.
- Unruh, G. & Kiron, D. (2017). Digital transformation on purpose. *MIT Sloan Management Review*, 6th November.
- Yoo, Y., Lyytinen, K. J., Boland, R. J. & Berente, N. (2010). The next wave of digital innovation: Opportunities and challenges: A report on the research workshop 'digital challenges in innovation research'. Available at SSRN 1622170.