

Hva kjennetegner tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper?

En eksplorativ studie

CHRISTIANE FON
MAJA FURULY

VEILEDER
Tor Helge Aas

Universitetet i Agder, 2020
Handelshøyskolen ved UiA
Institutt for økonomi

Forord

Denne masteravhandlingen representerer avslutningen på vår mastergrad i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder. Avhandlingen er skrevet i fellesskap, over ett semester og utgjør 30 studiepoeng for hver av oss. Teori, tidligere forskning og eksterne synspunkter er benyttet for avhandlingens informasjonsgrunnlag.

Revisjonsbransjen skiller seg fra andre bransjer der det er forsket på tjenesteinnovasjon, blant annet ved å være sterkt lovregulert. En økende teknologiutvikling hos klientene og endring i konkurranseforhold driver revisjonsbransjen til tjenesteinnovasjon og det er vår forståelse at bransjen har et økende fokus på tema. Vi mener derfor at temaet dagsaktuelt samtidig som det er relevant å belyse.

Vi vil takke vår dyktige veileder, Tor Helge Aas, for gode råd og oppfølging underveis i skriveprosessen. Vi vil også takke samtlige informanter for å sette av tid til intervjuer i en hektisk hverdag, og for å være tilpasningsdyktige når intervjuet måtte gjennomføres digitalt. Deres ekspertise har gitt oss et verdifullt innsyn i revisjonsbransjens praksis.

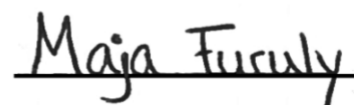
Vi håper masteravhandlingen vil være engasjerende, og at den gir kunnskap og forståelse om tjenesteinnovasjon i revisjonsbransjen.

Kristiansand

02.06.2020



Christiane Fon



Maja Furuly

Sammendrag

Formålet med denne masteravhandlingen er å belyse tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper, ved å se på innovasjonsprosesser og -ressurser. Vi har sett at revisjonsselskapers særtrekk tydelig har påvirkning på innovasjon og vi ser derfor på tjenesteinnovasjon i lys av særtrekkene. Dette er et interessant forskningstema, da tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper er lite studert tidligere. Dette er også et viktig tema, da innovasjon kan være avgjørende for konkurransedyktigheten i fremtiden. Avhandlingen er en eksplorativ studie der det benyttes individuelle dybdeintervjuer for å utforske temaet nærmere. Videre danner informantens svar grunnlaget for dimensjonene som analyseres i avhandlingen.

Avhandlingen viser at høy markedskonsentrasjon gir lavere innovasjonsgrad. Da revisjonsmarkedet anses som oligopolistisk med et fåtall dominerende aktører, vil innovativ idéutforming ofte skje i det små av strategiske grunner. Videre finner vi at lav risiko for økonomisk tap ved introduisering av nye tjenester og innovasjon som svar på et klientproblem reduserer utviklingsfasen. Vi finner óg at en overordnet *policy* for tjenesteinnovasjon bedrer kvalitetskontrollen før lansering. I fremtiden vil revisjonsselskapene potensielt kunne tilby mer kontinuerlig revisjon som følge av økt teknologisk implementering. Revisjonsselskaper kan også utnytte sin tillitsrolle i markedet til å oppnå høyere markedsaksept ved innovasjon, i tillegg til å tilby nye tillitsbaserte tjenester. Videre har revisjonsselskaper betydelig ansatt turnover. Dette kan føre til tap av intellektuelle ressurser og viktig kunnskap, og kan gi redusert innovasjonsevne. Tid er en knapp ressurs i revisjonsselskaper, vi ser derfor på alternative prisingsmetoder for å frigi tid og øke fokus på innovasjon internt.

Ledelsen bør fokusere på utarbeidelse og benyttelse av en overordnet *policy* for tjenesteinnovasjon. Det er også viktig å jobbe for en kreativ kultur i revisjonsselskaper, da denne ligger til grunn for idégenerering, som er alle ansattes ansvar. Ledelsen bør utøve en lederstil som stimulerer de ansattes intellektuelle evner, da avhandlingen viser at kunnskapsutnyttelse reduseres ved høy grad av autoritet og formalitet.

Vi ser at revisjonsselskaper har kjennetegn som skiller tjenesteinnovasjon i disse fra andre bransjer. Det presenteres derfor et rammeverk for tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper.

INNHOLDSFORTEGNELSE

FORORD	II
SAMMENDRAG	III
1 INNLEDNING	1
1.1 TEMAETS AKTUALITET	1
1.2 AVHANDLINGENS OPPBYGGING	2
2 TEORI	3
2.1 HVA ER INNOVASJON	3
2.2 HVA ER EN TJENESTE	4
2.3 TJENESTEINNOVASJON.....	4
2.3.1 <i>Utvikling i litteratur om tjenesteinnovasjon</i>	4
2.3.2 <i>Ressurs- og prosessbasert tilnærming</i>	6
2.4 PROFESJONELLE TJENESTESELSKAPER	11
2.5 REVISJONSSELSKAPENES KJENNETEGN	11
2.5.1 <i>Tillitsrolle</i>	11
2.5.2 <i>Uavhengighet</i>	14
2.5.3 <i>Markedsforhold</i>	14
2.5.4 <i>Partnermodell</i>	17
2.5.5 <i>Ansatt turnover</i>	17
2.6 HVORDAN PÅVIRKER REVISJONSSELSKAPERS KJENNETEGN INNOVASJONSPROSESSER OG -RESSURSER	18
2.6.1 <i>Innovasjonsprosesser</i>	18
2.6.2 <i>Innovasjonsressurser</i>	22
2.7 FORSKNINGSMODELL.....	26
3 METODE	26
3.1 VALG AV FORSKNINGSDESIGN OG METODE.....	26
3.1.1 <i>Utvalg</i>	27
3.1.2 <i>Kriteriebasert utvalgsstrategi for å velge informanter</i>	27
3.1.3 <i>Presentasjon av informantene</i>	28
3.2 DATAINNSAMLINGSMETODE.....	29
3.2.1 <i>Intervjuguide</i>	30

3.2.2 Gjennomføring.....	30
3.2.3 Dataanalyse.....	31
3.2.4 Etske hensyn.....	32
4 FUNN.....	32
4.1 INNOVASJONSPROSESSER.....	32
4.1.1 Idéfasen	32
4.1.2 Utviklingsfasen	35
4.1.3 Kvalitetskontroll og lansering.....	36
4.2 INNOVASJONSRESSURSER	37
4.2.1 Organisatoriske ressurser.....	37
4.2.2 Teknologiske ressurser.....	43
4.2.3 Intellektuelle ressurser	48
5 DRØFTELSE.....	50
5.1 TEORETISKE IMPLIKASJONER	50
5.1.1 Forskningsspørsmål 1: Hva kjennetegner tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?	50
5.1.2 Forskningsspørsmål 2: Hvilke ressurser benyttes i tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?	55
5.1.3 Rammeverk for revisjonsselskaper	71
5.2 PRAKTISKE IMPLIKASJONER.....	73
5.3 AVHANDLINGENS BEGRENSNINGER OG FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	74
5.3.1 Avhandlingens begrensninger	74
5.3.2 Forslag til videre forskning	75
6 OPPSUMMERING OG KONKLUSJON.....	76
LITTERATURLISTE.....	79
VEDLEGG 1 - INTERVJUGUIDE.....	98
VEDLEGG 2 - REFLEKSJONSNOTAT.....	100
REFLEKSJONSNOTAT CHRISTIANE FON.....	100
REFLEKSJONSNOTAT MAJA FURULY	103

FIGUROVERSIKT

FIGUR 2.1 MARKEDSANDEL TIL DE FIRE STØRSTE REVISJONSSELSKAPENE, BASERT PÅ NORGES 500 STØRSTE SELSKAPER	14
FIGUR 2.2 PROFESJONELL TJENESTEPROSESS	20
FIGUR 2.3 ORGANISERT STRATEGISK INNOVASJONSPROSESS	21
FIGUR 5.1 TODELT PRISING OG BØTTEPRISING	58
FIGUR 5.2 ALTERNATIVE PRISSETTINGSMETODER - TODELT PRISING OG BØTTEPRISING	58
FIGUR 5.3 DRIVKREFTENE BAK NYE TJENESTER	67

TABELLOVERSIKT

TABELL 2.1 MINTZBERG SINE KARAKTERISTIKKER AV PROFESJONELLE BYRÅKRATIER	22
TABELL 2.2 BLOCKCHAIN SIN INNVIRKNING PÅ REVISJONSPROESSEN	24
TABELL 3.1 PRESENTASJON AV INFORMANTENE	29

*«We cannot solve our problems with the same
thinking we used when we created them»*

Albert Einstein

1 Innledning

1.1 Temaets aktualitet

De siste fire tiårene har en fremvekst av tjenester endret verdensøkonomien drastisk, og tjenesteproduksjon er nå en viktig driver for økonomisk vekst og utvikling (Daazenko & Grönquist, 2016). Fremveksten førte til introduksjonen av begrepet tjenesteinnovasjon i 1986 (Barras, 1986). Flere studier viser at selskaper må innovere som respons på kundenes endrede etterspørsel, for å dra nytte av muligheter innen teknologi og markedsendringer (Baregheh, Rowley & Sambrook, 2009). Manglende evne til radikal omstilling ved skifter i omgivelsene er også utpekt som en viktig forklaring på hvorfor virksomheter ikke overlever lenger enn 30 år i snitt (Hillestad, Grönquist & Yttri, 2014).

Etter introduseringen av begrepet har tjenesteinnovasjon vært gjenstand for økende interesse, både innen akademia og som rammeverk for forretningsutvikling (Daazenko & Grönquist, 2016). Dette mener Singh, Akbhani & Dhir (2020) skyldes oppfattelsen i nyere tid av at innovasjon er makt. Det har vært forsøkt å utvikle systematiske rammeverk tilpasset tjenesteinnovasjon. Disse rammeverkene har vært lite systematiske og konkrete, grunnet ulike prosesser for tjenesteinnovasjon i selskaper (Breidbach, Smith & Callagher, 2013).

Videre mener Hinings, Muzio, Broschak & Empson (2015) at det har vært relativt få studier som omtaler innovasjon i profesjonelle tjenesteselskaper, sammenliknet med andre sektorer. Dette på tross av at tjenesteinnovasjon omhandler implementering av nye ideer, som er tett relatert til tidligere studier om endring i slike selskaper. I tillegg har informasjonssystemer og deling av kunnskap vært ansett som strategiske ressurser for verdiskapning, noe som gjør det naturlig å se på innovasjon. Hinings et al. (2015) mener derfor at tjenesteinnovasjon som begrep har blitt forsømt, til tross for at det er et viktig og fremvoksende forskningsområde. De mener videre dette skyldes at innovasjonskonseptet som sådan ikke passer i kunnskapsintensiv tjenesteyting, grunnet de profesjonelle ansattes tankegang og holdninger. Dette fordi tjenesteinnovasjon i kunnskapsbaserte selskaper skjer gjennom ny og utvidet kunnskap, noe som er utfordrende da kunnskapen ligger hos de ansatte.

Revisjonsselskaper klassifiseres som profesjonelle tjenesteselskaper, da de har høy kunnskapsintensitet, lav kapitalintensitet og en profesjonelle arbeidsstyrke (Muller & Doloreux, 2007; Nordenflycht, 2010; Tomo, Mangia, Consiglio & Canonico, 2019).

Likevel har revisjonsselskaper flere kjennetegn som skiller disse selskapene fra andre profesjonelle tjenesteselskaper. Revisors hovedoppgave er å bekrefte finansiell informasjon, følgelig har revisor en unik rolle ved å tilføre tillit til kapitalmarkedet. Etter revisorloven § 2-1 er revisor allmennhetens tillitsperson (Revisorloven, 1999, § 2-1). Revisjon er også en lovpålagt tjeneste med streng lovregulering som har gitt de største revisjonsselskapene en monopollignende markedsposisjon (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs, 2019; SOU 2008:32, s. 14). Videre heter det i revisorloven at revisor forbyr å utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige dersom dette er egnet til å reise tvil om revisors uavhengighet (Revisorloven, 1999, § 4-5). Et slikt lovkrav minimerer revisors mulighet til å tilby nye innovative tjenester, da disse risikerer å havne under rådgivningstjenester og dermed ikke kan gjennomføres etter denne lov.

I tillegg til slike lovreguleringer finnes det andre kjennetegn som påvirker graden av innovasjon i revisjonsselskaper. Kartlegging av disse er høyst relevant for å belyse påvirkningen på tjenesteinnovasjon. Vi vil også diskutere eventuelle løsninger for å ytterligere øke innovasjonsfokuset. Vi ønsker med denne avhandlingen å belyse revisjonsselskapers kjennetegn og hvordan disse påvirker innovasjonsprosesser og -ressurser, gjennom følgende to forskningsspørsmål:

1. Hva kjennetegner tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?
2. Hvilke ressurser benyttes i tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?

1.2 Avhandlingens oppbygging

Masteravhandlingen er oppbygd i fem hovedkapitler; teori, metode, funn, drøftelse og oppsummering og konklusjon. I teorikapitlet gjennomgås grunnleggende begreper som vil benyttes videre i avhandlingen. Videre belyses tidligere litteratur om tjenesteinnovasjon, før vi ser på profesjonelle tjenesteselskaper og kjennetegn hos revisjonsselskaper. Avslutningsvis i teorikapitlet ser vi på hvordan disse kjennetegnene påvirker innovasjonsprosesser og innovasjonsressurser i revisjonsselskaper. I metodekapitlet gjør vi rede for, og begrunner valgene vi har gjort i avhandlingen. Vi har presentert utvalget, samt begrunnet datainnsamlingsmetode. Kapitlet viser hvordan vi har kommet frem til funnene i kapittel 4, der funnene i avhandlingen presenteres basert på informantenes utsagn. Denne delen av avhandlingen er kategorisert med utgangspunkt i de to forskningsspørsmålene. Deretter følger kapittel 5 som omhandler teoretiske implikasjoner, praktiske implikasjoner, samt avhandlingens begrensninger og forslag til videre forskning. De teoretiske implikasjonene

baserer seg på funnene våre og danner grunnlaget for ulike proposisjoner, basert på avhandlingens forskningsspørsmål. De praktiske implikasjonene redegjør for hovedfunnenes praktiske konsekvenser for revisjonsselskaper. Avslutningsvis konkluderer vi og oppsummerer hovedfunnene og analysen, knyttet opp mot forskningsspørsmålene i avhandlingen.

2 Teori

2.1 Hva er innovasjon

I takt med at markeder blir mer dynamiske har interessen for innovasjon, dens prosesser og ledelse eskalert. Selskaper må innovere som respons på kundenes endrede etterspørsel, for å dra nytte av muligheter innen teknologi og markedsendringer (Baregheh et al., 2009).

Innovasjon kan defineres som en *«flerstegsprosess der organisasjoner transformerer ideer til nye eller forbedrede produkter, tjenester eller prosesser for å avansere, konkurrere eller differensiere seg selv i markedet»* (Baregheh et al., 2009). Det er seks attributter som ligger til grunn for definisjonen:

Innovasjonsgrad refererer til formen på innovasjonen som noe nytt eller forbedret.

Type innovasjon refererer til resultatet av innovasjonen, for eksempel et produkt eller en tjeneste.

Innovasjonsfaser refererer til alle stegene i løpet av en innovasjonsprosess som vanligvis starter med en idé og ender med kommersialisering.

Sosial kontekst refererer til systemer eller grupperinger av mennesker involvert i innovasjonsprosessen eller miljøfaktorer som påvirker den.

Midler til innovasjon refererer til de nødvendige ressurser som må være på plass for å kunne innovere.

Mål med innovasjon er det overordnede resultatet organisasjonen ønsker å oppnå gjennom innovasjon.

(Baregheh et al., 2009)

De fleste selskaper må gjennomføre innovasjon av ulik grad for å være suksessfulle over lenger tid (O'Reilly & Tushman, 2004). De må kontinuerlig gjennomføre inkrementell innovasjon, små endringer basert på eksisterende teknologi, kunnskap eller aktiviteter. Disse

endringene er ofte utviklet for å møte behovene til eksisterende kunder (Iden, Andestad & Grung-Olsen, 2013). Selskaper må også gjennomføre arkitektonisk innovasjon, det vil si å bruke teknologi- eller prosessforbedringer for å endre en komponent i forretningsvirksomheten. Selskaper gjennomfører også diskontinuerlig eller radikal innovasjon, altså en sprangvis utvikling som endrer konkurransegrunnlaget i bransjen som kan gjøre gamle tjenester, eller måter å jobbe på, utdatert (O'Reilly & Tushman, 2004). Innovasjonsgraden kan presenteres som et innovasjonskontinuum, fra inkrementell via arkitektonisk til diskontinuerlig innovasjon. Inkrementell innovasjon er nytt for selskapet mens radikal innovasjon er nytt for markedet (O'Reilly & Tushman, 2004).

2.2 Hva er en tjeneste

Begrepet tjeneste har flere karakteristikk som skiller det fra produkter (de Jong, Bruins, Dolfsma & Meijaard, 2003). Tjenester kan sies å være immaterielle, selv om graden av immaterialitet vil variere. Dette gjør at kunder ikke vet nøyaktig hva de kjøper og tjenester kan derfor anses som prestasjoner. En tjeneste er også produsert og konsumert på samme tid, men graden av overlapping kan variere. Den tredje karakteristikken er heterogenitet, som øker dersom det er mennesker som leverer tjenesten. Den siste karakteristikken er forgjengelighet, tjenesten kan ikke lagres dersom den ikke benyttes. Dette vil også gjelde i varierende grad for ulike typer tjenester (de Jong et al., 2003).

Easingwood (1986) argumenterer for at produkter og tjenester ikke kan skilles like enkelt som beskrevet, da ikke alle tjenester inneholder alle karakteristikkene. For eksempel kan teknologi ha innvirkning på et tjenestetilbud, slik at levering av tjenesten blir homogen eller at tjenesten ikke produseres og konsumeres samtidig. Produkter og tjenester kan derfor anses som to ytterpunkter på en skala (de Jong et al., 2003). Vargo & Lusch (2008) har også argumentert for at produkter og tjenester ikke kan skilles som beskrevet over. De tar utgangspunkt i tjenstedominant logikk, basert på prinsippet om at tjenester er den fundamentale basisen for økonomiske transaksjoner. Det man tradisjonelt anså som varer eller produkter er kun distribusjonsmekanismer for en tjeneste etter Vargo & Lusch (2008).

2.3 Tjenesteinnovasjon

2.3.1 Utvikling i litteratur om tjenesteinnovasjon

Tradisjonelt har tjenesteinnovasjon tatt i bruk eksternt utviklet teknologi som legger til rette for nye tjenestetilbud, eller forbedret tjenesteproduktivitet (Gadrey & Gallouj, 2002).

Tjenestetilbydere var med dette redusert til passive brukere av teknologisk innovasjon som stammet fra vareproduserende selskaper. Det globale skiftet i økonomien fra å være produktorientert til tjenesteorientert, endret fokuset innen tjenesteinnovasjonslitteraturen (Scheuing & Johnson, 1989; Chae, 2012). Spesielt i løpet av 1990-tallet ble tjenesteinnovasjonsfeltet gradvis utvidet som følge av viktige endringer i oppfattelsen av tjenester og innovasjon i disse. Tjenester ble anerkjent som en betydelig del av innovasjonsprosesser, slik at tjenestetilbydere ikke lenger ble fremstilt som passive mottakere av andres innovasjon. Videre begynte oppmerksomheten rundt ikke-teknologiske elementer i innovasjonsprosesser å vokse (Gadrey & Gallouj, 2002).

Tjenesteinnovasjonslitteraturen hadde tjenester knyttet til produkter som utgangspunkt. Tjenesteøkonomien var basert på disse tjenestene og det var mye fokus på informasjons- og kommunikasjonsteknologi (Barras 1986; den Hertog, 2001; Gallouj & Savona, 2009; Barrett, Davidson, Prabhu & Vargo, 2015). Det ble forsøkt å skape et nytt systematisk rammeverk tilpasset tjenesteinnovasjon, med utgangspunkt i de samme prosessene og faktorene som produktinnovasjon. Disse rammeverkene var lite systematiske, da studier om tjenesteinnovasjon i stor grad har vært knyttet til spesifikke selskaper (Schueing & Johnson, 1989; Jayasimha, Nargundkar & Murugaiah, 2007). Selv om enkelte forskningsresultater fra produktinnovasjon også vil gjelde for tjenesteinnovasjon, ble tjenesters spesielle karakteristikk etter hvert tydelige. Dette førte til behov for en spesifikk tilnærming til tjenesteinnovasjon (de Jong et al., 2003; den Hertog, 2001).

Videre har teknologi ført til radikale skift i tjenesteinnovasjon og bidratt til å erstatte tradisjonelle tjenester, i tillegg til å muliggjøre nye typer tjenester (Helkkula, Kowalkowski, & Tronvoll, 2018; Fitzsimmons & Fitzsimmons, 2006). I senere år har dermed noen av de største mulighetene innen tjenesteinnovasjon kommet som en konsekvens av vekst i digital teknologi, sosiale medier og digitale markeder (Ardley & MacManus, 2019). Flere forskere mener denne teknologitilnærmingen begrenset innovasjonsbegrepet til kun innføring av ny teknologi (Barras 1986; Den Hertog 2001; Gallouj & Savona 2009). I nyere tid har forskning funnet andre ressurser utover teknologi, som er viktig for tjenesteinnovasjon. Særlig kan kunnskapsressurser være avgjørende for økonomisk suksess og innovasjon (Singh et al., 2020).

Videre har fokus på tjenstedominant logikk vært pådriver for dagens forskning innen tjenesteinnovasjon, da tidligere logikk er blitt kritisert for å være produktdominant (Tynnhammar, 2020; Vargo & Lusch, 2004; Barrett et al., 2015). Etter Vargo & Lusch (2008; 2014) bør innovasjonsforskning ha et nettverksbasert fokus, der selskapene utvikler seg og innoverer ut ifra felles handlinger i et nettverk av aktører.

Vi kan se at tjenesteinnovasjon har vært gjenstand for mye forskning, men per i dag viser forskning at tjenesteinnovasjonslitteraturen er fragmentert. En felles forståelse av hva tjenesteinnovasjon innebærer, og hvordan den skal studeres, har enda ikke fremkommet. Dette kan skyldes kompleksiteten i tjenesteinnovasjon som følge av variasjon i bedrifters innovasjonsadferd i ulike bransjer. Videre utvikles stadig den grunnleggende logikken bak forskningen, noe som gjør tjenesteinnovasjon til et attraktivt forskningstema (Tynnhammar, 2020; Carlborg, Kindström & Kowalkowski, 2014).

2.3.2 Ressurs- og prosessbasert tilnærming

Froehle & Roth (2007) presenterer et rammeverk for tjenesteinnovasjon, og mener at ved en kombinasjon av ressurser og prosesser differensierer selskaper seg fra konkurrenter. Samtidig vil dette fremme kontinuerlig innovasjon og vekst i selskapet. Basert på dette belyser vi videre tjenesteinnovasjon ved prosesser og ressurser.

Innovasjonsprosesser

Med prosesser menes handlingssett som gjentas over tid og som lar ledere utføre en viss forretningsoppgave (Pentland & Rueter, 1994). Vi ønsker videre å belyse innovasjonsprosesser. Noen selskaper arrangerer innovasjonsprosesser i definerte innovasjonsprosjekter, der en innovasjon representerer et avsluttende mål. Andre integrerer innovasjonsprosesser i den ordinære forretningsdriften, og jobber med kontinuerlig forbedring av deres tjenester og forretningsprosesser. Noen selskaper velger heller *ad hoc* basert innovasjon (OECD/Eurostat, 2018). *Ad hoc* innovasjon er når ekspertise og elementer utviklet i en skreddersydd situasjon kan overføres til nye situasjoner, selv om den kundespesifikke løsningen ikke kan overføres (Gallouj & Weinstein, 1997). Mulighetene for *ad hoc* innovasjon øker i takt med økt størrelse på det tjenesteytende selskapet og klienten (Sundbo & Gallouj, 2000).

Stage-gate og *agile* er innovasjonsprosesser som også kan benyttes. *Stage-gate* består av en rekke faser (*stage*), der et prosjektteam finner nødvendig informasjon og gjør påfølgende

dataintegrasjon og analyse. Dette etterfølges av evaluering (*gate*) der det besluttes om man skal fortsette å investere i prosjektet (Cooper, 2008). Dette er en disiplinert tilnærming til innovasjon, der man deler prosessen inn i ulike faser, fra idé til lansering. Evalueringen fungerer som kvalitetskontroll, hvor ressurser forpliktes til neste fase og svake prosjekter utfases. Denne prosessen muliggjør derfor en inkrementell investeringstilnærming som minimerer risiko (Cooper & Sommer, 2016). I kontrast til dette står *agile* innovasjonsprosess, der det fokuseres på smidighet, tilpasningsdyktighet og hastighet i utviklingen. I praksis består denne innovasjonsprosessen av en rekke korte *sprinter* gjennomført av et dedikert prosjektteam, som jobber med prosjektet på fulltid. Hver *sprint* skal ende opp med en løsning som fungerer og kan bli demonstrert til interessenter (Cooper & Sommer, 2016).

Innovasjonsressurser

Ressurser kan betegnes som styrker eller svakheter hos et gitt selskap (Barney, 1991; Wernerfelt, 1984). Penrose (2009) mener at selskaper kan anses som store mengder ressurser organisert i et administrativt rammeverk. En av de mest brukte kategoriseringene av ressurser er Barney (1991) sin inndeling i organisatoriske, fysiske og intellektuelle ressurser. Logikken bak inndelingen er at fysiske ressurser vil tapes i verdi over tid, mens intellektuelle ressurser styrkes gjennom erfaringer. Det argumenteres derfor for å se på ressursene adskilt, da de har ulikt utgangspunkt (Løwendahl, 2005; Penrose, 2009). Fysiske ressurser er et omfattende begrep og teknologi er den eneste fysiske ressursen vi belyser. Vi benytter derfor betegnelsen teknologiske ressurser i denne avhandlingen. Dette danner grunnlaget for ressursene i avhandlingens rammeverk.

Organisatoriske ressurser

Selskapers struktur kan anses som en organisatorisk ressurs (Tidd & Bessant, 2018). Burns & Stalker (1961) viser til at en organisasjon må ha en struktur og organisasjonsform som passer omgivelsene for å oppnå maksimal ytelse. Dette fordi strukturen ofte danner grunnlag for selskapets strategier (Miller, 1989). Mullins (1993) beskrev strukturen i en organisasjon som et mønster av forhold mellom de ulike rollene i organisasjonen. Struktur avhenger av mange faktorer som for eksempel alder, eierskap, størrelse og regulatoriske forhold. I den grad et selskap velger å formalisere og skape rutiner, vil det påvirke innovasjonsgraden (Abelsen, Isaksen & Jakobsen, 2013). Inkrementell innovasjon er bedre egnet i selskaper med høy grad av formalisering, da gode rutiner gir økt mulighet for effektivisering og kontinuerlig forbedring av ulike prosesser. En slik struktur ikke være like tilrettelagt for radikal innovasjon. Dette fordi en formalisert struktur reduserer kontakten mellom ulike

organisatoriske enheter og interaksjon mellom ulike enheter fremmer radikal innovasjon (Abelsen et al., 2013). I tillegg har ideer og konsepter mindre sannsynlighet for å bli realisert ved formelle strukturer, da de må gjennom mange godkjenningsprosedyrer. I innovasjonssammenheng vil derfor en åpen og fleksibel struktur ved kobling av ulike miljøer innenfor ulike fagområder være hensiktsmessig, spesielt ved radikal innovasjon (Abelsen et al., 2013).

Teknologiske ressurser

Teknologi har ført til radikale skift i tjenesteinnovasjon og bidratt til å erstatte tradisjonelle tjenester, i tillegg til å muliggjøre nye typer tjenester (Helkkula et al., 2018; Fitzsimmons & Fitzsimmons, 2006). Teknologitilnærmingen til innovasjon har vært ansett som den eldste tilnærmingen i innovasjonssammenheng og vært sentral i litteraturen (Barras 1986; Den Hertog, 2001; Gallouj & Savona, 2009). Begynnelsen av 1960-tallet førte med seg teknologisk utvikling som resulterte i større og mer komplekse forretningsvirksomheter (Teck-Heang & Ali, 2008). Det hevdes at den langsiktige veksten for en avansert økonomi er dominert av utviklingen i den teknologiske fremgangen (Brynjolfsson & McAfee, 2014).

Teknologi har ført til eksponentiell vekst i både finansiell og ikke-finansiell data (Hindberg, 2015). I nyere tid har begrepet *Big Data* vært mye omtalt. Dette er store datasett i høy hastighet, bestående av strukturerte og ustrukturerte data, fra interne og eksterne kilder (Dey, Hassanien, Bhatt, Ashour & Satapathy, 2018, s. 50). For å generere, lagre og analysere de enorme mengdene av komplekse og variable data på en hurtig måte benyttes analyseverktøy. Dette for å oppnå kunnskap som kan overføres til gode forretningsstrategier (Hindberg, 2015; McAfee & Brynjolfsson, 2012).

Et teknologisk verktøy som ble tatt i bruk ved utviklingen av *Bitcoin*, er *blockchain* teknologi. Gökten, Eren & Meciar (2019) mener denne teknologien er en av de viktigste utviklingene innen teknologi siden internett, grunnet potensialet for utnyttelse i andre sektorer. *Blockchain* eliminerer transaksjoner og kontrakter brukt i regulerte pengeoverføringer, og reduserer dermed transaksjonskostnadene ved nettbetaling. Teknologiens sikkerhet tillater også at kjøper og selger møtes uten mellomledd (Gökten et al., 2019).

Et mye omtalt teknologibegrep er *Artificial Intelligence* (AI), kunstig intelligens. Kunstig intelligens handler blant annet om å programmere maskiner slik at atferd utvikles basert på empirisk data (Telle, 2017). Dette gjøres ved å bruke store mengder *input* data med tilhørende

fasitsvar, slik at maskinen kan spisse hypotesen rundt begrepet som skal læres (Bjørkeng, 2018). Kunstig intelligens deles inn i smal og generell AI. Smal AI er kun i stand til å utføre spesifikke oppgaver, mens en generell AI maskin kan resonnerer, planlegge og finne løsninger utover forhåndsdefinerte oppgaver (Bjørkeng, 2018). Det finnes per i dag ingen generell AI maskin, men den nyeste utviklingen innen AI involverer dype nevralt nettverk. Slik maskinlære er inspirert av nervecellene i hjernen, et konsept som bygger på å automatisere læringsprosessen (Bjørkeng, 2018; Moor, 2006).

Kunstig intelligens kan fremmes ved implementering av *Robotic Process Automation* (RPA). En robot kan automatisere forhåndsdefinerte prosesser ved å fange opp og tolke eksisterende applikasjoner. Repeterende og manuelle oppgaver kan dermed automatiseres (Lhuer, 2016; Gami, Jetly, Mehta & Patil, 2019). RPA er mer relevant i prosesser med mange interaksjoner og forskjellige applikasjonsprogrammer, da robotens evne til å løse spesifikke oppgaver avhenger av antall *software applikasjoner* (Rozario, Zhang & Vasarhelyi, 2019). En åpenbar fordel med RPA er at roboter ikke trenger pauser eller ferie, og er billig arbeidskraft. Så lenge RPA roboten er programmert riktig vil menneskelige feil unngås, noe som bedrer nøyaktighet og effektivitet i et selskap (Huang & Vasarhelyi, 2019; Rozario et al., 2019).

Enterprise Resource Planning (ERP) systemer har også en sentral rolle for suksess hos moderne selskaper (Antonovia & Georgiev, 2019). ERP-systemer regnes som en pakkebasert programvareløsning der man kan styre alle ressursene og transaksjonene i selskapet gjennom et system. Et integrert *software-system* legger blant annet til rette for god kommunikasjon med eksterne selskaper (Heggernes, 2017; Osnes, Olsen, Vassilakopoulou & Hustad, 2018). Et slikt system kan effektivisere informasjons- og prosessflyten i virksomheten, i tillegg til at det øker konsistensen og nøyaktigheten av data fra den enkelte kilde (Heggernes, 2017; Otero, 2019). Tidligere har det ikke vært krav om standardiserte data i ERP-systemer, men fra 2020 startet implementeringen av Standard Audit File Tax (SAF-T). SAF-T er en standardisert måte å eksportere regnskapsopplysninger på, der målet er å effektivisere bokettersyn og bedre dataflyten mellom ulike regnskapssystemer (Hegdahl, 2018; Ellefsen, 2017).

Intellektuelle ressurser

Becker (1962) anerkjente menneskelig kapital som den mest sentrale komponenten av intellektuell kapital i et selskap. Menneskelig kapital er den eneste immaterielle eiendelen som kan tilegnes innad i selskapet og kan følgelig kalles en generativ immateriell eiendel

(Ahonen, 2000). Ahonen (2000) beskriver generativ immaterialitet som selskapets kunnskapskapasitet ved de individuelle kompetanse, interaksjonskapasiteter, eksterne nettverk og lærings- og innovasjonsevner. Integrering av kunnskap vil kunne gi langvarige konkurransefortrinn, da taus kunnskap er vanskelig å kopiere (Alvesson, 2004; Starbuck, 1992). Kunnskap utgjør altså en nøkkeldimensjon for selskapet og er følgelig den intellektuelle ressursen vi ønsker å belyse (Davenport & Prusak, 1998).

Begrepet kunnskap er bredt og abstrakt, og har vært del av den epistemologiske læren siden den klassiske greske æra (Alvai & Leidner, 1999). Alvai & Lender (1999) har definert kunnskap som en begrunnet personlig tro, som øker et individs kapasitet til å utøve effektive handlinger eller tiltak. Polanyi (1958) deler kunnskap inn i eksplisitt og taus. Taus kunnskap er innøvd og erfart over tid, noe som gjør den vanskelig å avdekke. Eksplisitt kunnskap er mer konkret kunnskap som kan kodifiseres og nedfelles skriftlig, i form av rutiner, prosedyrer eller strukturer.

Howells (2002) mener at kunnskap er avgjørende for innovasjon. For å kunne innovere er selskaper avhengig av å kunne utnytte eksisterende kunnskap, i tillegg til å generere og tilegne seg ny kunnskap. Innovasjon handler altså i stor grad handler deling av kunnskap, noe som gjør læring sentralt (Howells, 2002). Begrepet kunnskapsledelse refererer til styring av kunnskap, ulike organisatoriske prosesser og praksiser for å oppnå verdi fra kunnskapen (Zhang & Dang, 2019). Dette handler om å ha et miljø og system for å fange opp, organisere og spre kunnskap i et selskap. Dette kan gjennomføres ved systematiseringsstrategi eller personaliseringsstrategi. Systematiseringsstrategien styrker eksplisitt kunnskap og forbedrer spredning og distribusjon av slik kunnskap gjennom informasjonssystemer.

Personaliseringsstrategien handler om deling av ekspertise i selskapet, ved for eksempel samarbeid eller kommunikasjon (Chen, Chen & Wu, 2012). Altså er kunnskapsledelse et kontinuerlig samspill mellom taus og eksplisitt kunnskap for å overføre individuell til organisatorisk kunnskap, da taus kunnskap anses som mest verdifull (Halawi, Aronson & McCarthy, 2005; Larsen, 1998).

2.4 Profesjonelle tjenesteselskaper

Vi ønsker videre å belyse i hvilken grad funnene som den eksisterende tjenesteinnovasjonslitteraturen er basert på kan overføres til tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper. Vi vil først se på profesjonelle tjenesteselskaper og grunner til at revisjonsselskaper kan klassifiseres som et slikt selskap.

Profesjonelle tjenesteselskaper karakteriseres av ekstrem kunnskapsintensitet, lav kapitalintensitet og en profesjonell arbeidsstyrke (Muller & Doloreux, 2007; Nordenflycht, 2010). Begrepet kan være vanskelig å skille fra kunnskapsintensive forretningstjenester, da disse to begrepene ofte er brukt om hverandre (Starbuck, 1992). Selskaper som klassifiseres innenfor kunnskapsintensive forretningstjenester gir i hovedsak kunnskapsintensive innspill til andre organisasjoners forretningsprosesser (Nordenflycht, 2010). Nordenflycht (2010) argumenterer for at regnskaps-, revisjons- og advokattjenester er en undergruppe av kunnskapsintensive forretningstjenester, og selskaper som tilbyr disse tjenestene kan kalles profesjonelle tjenesteselskaper. Profesjonelle tjenesteselskaper skiller seg i tillegg fra andre selskapsformer ved at inntekten er basert på arbeidstiden som brukes på vegne av en klients problem eller behov (Baschab & Poit, 2004, s. 9).

2.5 Revisjonsselskapenes kjennetegn

Vi har altså sett at revisjonsselskaper kan klassifiseres som profesjonelle tjenesteselskaper, likevel er det kjennetegn som gjør at revisjonsselskaper skiller seg fra andre profesjonelle tjenesteselskaper. Vi vil videre se på hvilken rolle revisjonsselskapene har i samfunnet og hvilke kjennetegn de har.

2.5.1 Tillitsrolle

Prinsipal-agent teorien

Revisor er, i henhold til revisorlovens § 1-2, allmennhetens tillitsperson og skal utøve sin virksomhet med integritet, aktsomhet og objektivitet for å styrke tilliten til finansiell informasjon (Revisorloven, 1999, § 1-2; The institute of chartered accountants, 2005, s. 5).

Revisjonsselskapenes rolle i samfunnet kan videre forklares ut ifra prinsipal-agent-teorien, der en prinsipal engasjerer en agent til å gjøre en jobb. Prinsipalen sitter i en maktposisjon og kan delegere en viss form for myndighet til agenten, men er avhengig av de handlinger agenten utfører (Busch & Vanebo, 2003, s. 118). Asymmetrisk informasjon, ulik risikoaversjon og

ulike mål hos prinsipal og agent kan føre til tillitsmangel mellom prinsipal og agent (Busch & Vanebo, 2003; The institute of chartered accountants, 2005). Prinsipalen kan da ønske å innføre tiltak slik at prinsipalens og agentenes interesser sammenfaller. Dette vil kunne redusere mulighetene for opportunistisk atferd, altså at agenten benytter sin frihet til å arbeide mot mål som ikke er avklart med prinsipalen (Busch & Vanebo, 2003; The institute of chartered accountants, 2005).

Dersom vi ser på forholdet mellom revisjonsselskap og klient i lys av modellen, vil klientens eiere anses å være prinsipal og ledelsen agent. For klientens eiere er den finansielle informasjonen den primære måten å holde ledelsen under oppsyn på. Delingen av eierskap og ledelse kan føre til asymmetrisk informasjon der eierne ikke har nok kunnskap om selskapets daglige drift, og dermed ikke vet om det presenterte regnskapet er korrekt. Dersom eiernes tillit til ledelsens presentasjon av finansiell informasjon svekkes, kan det benyttes en revisor som uavhengig tredjepart (The institute of chartered accountants, 2005, s. 9). Revisor er godt egnet som uavhengig tredjepart da lovverket krever uavhengighet, samt at de har et insentiv til å beskytte sitt omdømme og fremstå uavhengig (The institute of chartered accountants, 2005, s. 10).

Forventningsgap

Tradisjonelt har profesjonelle tjenesteselskaper tilbudt tjenester der de har stolt på egen ekspertise, fagkunnskap og asymmetrisk kontroll i kunderelasjoner. Teknologien har imidlertid gitt kunnskapsrike og godt informerte kunder muligheten til å ikke være passive lenger. Dette har skapt et skifte i kundenes forventninger og engasjement i kunderelasjonen (Hinings et al., 2015). Siden 1974 har det vært snakk om et forventningsgap i revisjonsbransjen, både mellom revisor og brukerne av finansiell informasjon, og mellom revisor og standardsetterne (Franzel, 2016; Porter, 1993). Fjørtoft (2018) argumenterer for at revisjonsselskapers forretningsmodell er posisjonert for digital disruptjon. Han mener at måten virksomhetene er organisert på gir utfordringer ettersom verden endrer seg mer fundamentalt og forventningsgapet øker. Dette gjør at det er viktig å forstå gapet mellom hva brukerne av den finansielle informasjonen ønsker og trenger fra revisjonsselskaper, og hva selskapene tilfører (Fjørtoft, 2018; Rozario, 2019). Investorer krever nå i større grad oppdatert, relevant og pålitelig informasjon, og har større muligheter til å benytte utradisjonelle informasjonskilder som sanntidsoppdateringer og sosiale medier til å ta finansielle beslutninger (NASDAQ, 2019; Rozario, 2019). Hinings et al. (2015) argumenterer

også for at driverne av tjenesteinnovasjon i hovedsak er kundenes etterspørsel etter nye tjenester. Derfor bør tjenesteselskaper levere tjenester som gir større kundeverdi for å tilfredsstillte økte forventninger fra kunder og opprettholde sin konkurransefordel.

Professor Alexander Cappelen har uttalt at «*tillit er en viktigere ressurs for Norge enn oljen*» (Den Norske Revisorforening, 2015). En undersøkelse gjennomført av Norstat i 2018 bekrefter at revisor- og advokattitler er yrkestitlene som oppnår høyest tillit i den norske befolkning (DNX Studio, 2018). Det kommer av Brandsås (2017) at et samfunn korrumpes uten tillit. Denne tilliten har tradisjonelt være tilført til finansiell informasjon, men vi ser at revisjonsselskapene i større grad benytter sin tillitsrolle til å tilføre tillit til annen informasjon (SOU 2008:32; NOU 2017: 15, 2017). Det er viktig at tilliten revisjonsselskaper tilfører er av enhetlig kvalitet, da den er av allmennhetens interesse. Bransjen er derfor strengt lovregulert (Ernstberger, Koch, Schreiber & Trompeter, 2019; Jeppesen, 2007). Arnulf (2013) har også argumentert for at tillit er en immateriell verdi, som ikke kan trues eller kopieres, bare fortjenes. Revisjonsselskaper har dermed et stort ansvar for å kontinuerlig videreutvikle seg, tette forventningsgapet og fortsatt tilføre tillit gjennom relevante tjenester (Lundgaard, 2015).

Chaney & Philipich (2002) har forsket på hvordan tillit og omdømme i et revisjonsselskap kan være avgjørende, ved et *casestudie* av selskapet Arthur Andersen. Selskapet var et av verdens største revisjonsselskap, men fulgte ikke lovregulering og standarder, og mistet dermed sitt rykte ved revisjonen av klienten Enron (Linthicum, Reitenga & Sanchez, 2010). Studien baserte seg på 284 av Arthur Andersens daværende 287 klienter, og belyste hvilken påvirkning nyhetene i Enron-skandalen hadde på disse selskapenes rykte. Chaney & Philipich (2002) tok utgangspunkt i om avkastningen til klientene var under eller over estimert avkastning i markedet. I begynnelsen av 2002 ble det annonsert at ansatte i Arthur Andersen makulert betydningsfulle dokumenter ved revisjonen av Enron. Studien viser at alle klientene til Arthur Andersen opplevde negativ avkastningsutvikling som følge av offentliggjøringen. Chaney & Philipich (2002) påpeker at det er tatt høyde for at de fleste trodde revisjonsselskapet skulle overleve på annonseringstidspunktet, og at reaksjonen i markedet hovedsakelig dreide seg om et svekket omdømme.

Arthur Andersen ble domfelt og mistet følgelig retten til å drive revisjon, det er derfor ikke mulig å se alle ettervirkningene av et slikt tillitstap. Konklusjonen til Chaney & Philipich (2002) er likevel at et svakt omdømme reduserer revisjonsselskapets evne til å tiltrekke seg og beholde klienter. Dette fordi private børsnoterte selskaper ofte foretrekker et revisjonsselskap

med godt omdømme, blant annet for å forsikre investorer. Basert på dette ser vi at et skadet omdømme kan være avgjørende for revisjonsselskapers drift, og i henhold til Edelman (2015) også hemme selskapets muligheter til å tilby nye innovative tjenester.

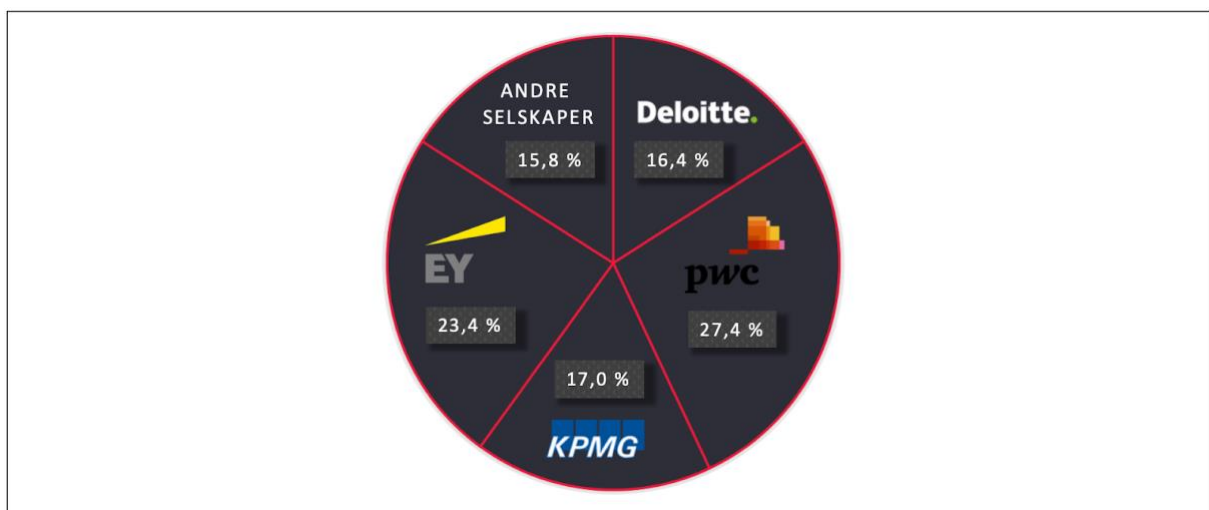
2.5.2 Uavhengighet

I loven heter det at revisor forbys å utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige dersom dette er egnet til å reise tvil om revisors uavhengighet (Revisorloven, 1999, § 4-5). Det er naturlig for klienten å ønske revisor som rådgiver, da dette vil spare kostnadene ved at et annet selskap må gjøre seg kjent med klienten (Hope & Langli, 2009). Revisjonsselskapene har følgelig brukt sin gode kjennskap til klientenes virksomhet og relevant kompetanse til å drive med rådgivningstjenester. Grunnet uavhengighetsreglene har ikke revisjonsselskapene hatt mulighet til å tilby rådgivningstjenester til sine revisjonsklienter. De største revisjonsselskapene har dermed strukturert seg i ulike *service lines* (Finanstilsynet, 2003: NOU 2017: 15, 2017; Fischer, 2011).

2.5.3 Markedsforhold

Størrelse og dominans

Ved å kartlegge markedsandelen til de største revisjonsselskapene, ser vi at de fire største revisjonsselskapene dominerer markedet med en andel på 84 prosent av de 500 største selskapene i Norge (Hegnar Media, 2019; Proff Forvalt, 2020).



Figur 2.1 Markedsandelen til de fire største revisjonsselskapene, basert på Norges 500 største selskaper (Hegnar Media, 2019; Proff Forvalt, 2020).

Figur 2.1 viser at det er fire sterke aktører i revisjonsbransjen, ofte kalt de fire store. Disse selskapene anses som Norges og verdens ledende selskaper innenfor revisjon. Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt (2014) deler revisjonsbransjens selskaper inn i fire hovedkategorier; de fire store, *mid-tier*, nasjonale og lokale selskaper. De fire store utgjør EY, PwC, Deloitte og KPMG, mens *mid-tier* er globale litt mindre, for eksempel BDO, Grant Thornton og RSM.

Tidligere studier av Alareeni (2017) og DeAngelo (1981) viser at størrelsen på revisjonsselskaper er av betydning for kvaliteten på revisjonen, da et stort firma har mer å tape ved å ikke rapportere etter regelverket. Loennechen (2011) mener at skillet mellom store og små revisjonsselskaper har vokst frem som følge av revisors erstatningsansvar. Mindre selskaper ønsker ikke å revidere de største klientene, da risikoen relatert til erstatning blir for høy. Større revisjonsselskaper er derfor mer avhengige av å opprettholde et rykte, i tillegg til risikoen for erstatningsansvar (Loennechen, 2011). Studiene til Alareeni (2017) og DeAngelo (1981) viser videre at de største revisjonsselskapene har lavere prosentvis feil i sin revisjon enn mindre revisjonsselskaper (Alareeni 2017; DeAngelo, 2018). De har en større kundemasse og er mindre avhengig av hver enkelt klient og kan derfor sies å i større grad klare å opprettholde uavhengigheten sin (Nasser, Wahid, Nazri & Hudaib, 2006).

I 2011 ble revisjonsplikten redusert for små selskaper i Norge, 60 prosent av disse selskapene valgte da å unnlate revisjon. Dette reduserte fremveksten av revisjonstjenester og rådgivningstjenester, og andre attestasjonsoppdrag ble viktigere (SOU 2008:32; NOU 2017: 15, 2017). De største revisjonsselskapene har klart å opprettholde sin dominerende markedsposisjonen, til tross for endringer i tjenestetilbudet. Det norske revisjonsmarkedet kan naturlig deles i to; et segment med børsnoterte klienter og et segment av privateide klienter (Knudsen, 2017). De børsnoterte klientene refereres til som «foretak av allmenn interesse» i revisorloven (Revisorloven, 1999). For å redusere revisjonsselskapenes dominans i dette segmentet forventes det i den nye revisorloven, som trolig vil tre i kraft i 2021, innføring av regler om firmarotasjon. Det vil bli et krav at foretak av allmenn interesse ikke kan ha samme revisor mer enn ti år, men perioden kan utvides til 20 år etter anbudsprosess (Revisorforeningen 2019a; Loennechen 2011).

Videre viser Smith (2019) i sin bok teknologiens generelle påvirkning på finanstjenester. Han mener tjenestene som leveres bygger på asymmetrisk informasjon, og at kjernen i tjenestene

er å tilføye informasjon til markedet. Ved økt bruk av teknologi vil også informasjonsflyten øke og asymmetrien reduseres. Dette vil, ifølge Smith (2019), resultere i at slike tjenestenæringer vil oppleve redusert dominans. Dette forklares med at den økte informasjonsflyten gjør klientene mindre avhengig av ekstern ekspertise, da de i større grad kan benytte seg av andre kilder for informasjon og råd. Det kan altså tenkes at kunnskapen som revisor har ikke vil være like relevant som den tradisjonelt har vært (Smith, 2019).

Inngangsbarrierer

Et annet særtrekk ved revisjonsbransjen er inngangsbarrierene for utenlandske konkurrenter. I de fleste land gis retten til å utøve revisjon kun til nasjonale firmaer, noe som beskytter revisjonsselskaper mot internasjonal konkurranse (Lenz & James, 2007). Revisjon krever også kunnskap om detaljerte nasjonale regler for selskaps- og regnskapsrett, noe som skaper en naturlig barriere og begrenser utveksling av grenseoverskridende revisjonstjenester (Abelsen et al., 2013; Lenz & James, 2007, s. 367).

Norge er et av landene i verden med høyest timelønnskostnader (NOU 2019: 6, 2019; Abelsen et al., 2013). SSB viser i en undersøkelse at 6 prosent av norske foretak har *outsourcet* deler av forretningsaktivitetene sine til utlandet i perioden 2014-2016 (Vestre, 2019). Statistikken viser også at en viktig årsak til dette er kostnadsbesparelse, særlig lønnskostnader.

Forventningsgapet mellom brukerne av finansiell informasjon og revisor kan gjøre at det synes mindre viktig hvilket land revisjonsberetningen utstedes i. I den sammenheng kan oppfattes som lite hensiktsmessig å betale høye honorarer for en norsk revisjonsberetning. Det at norske selskaper velger å overføre regnskapsavdelinger til utlandet kan forsterke ønsket om å benytte et utenlandsk revisjonsselskap (Vestre, 2019).

Videre finnes det enkelte løsninger for revidering av selskaper i andre land (Finanstilsynet, 2018). Dersom de formelle barrierene endres i større grad, står man igjen med de naturlige barrierene. Disse barrierene står ikke like sterkt som de formelle, da revisjonsprosessen i stor grad vil være lik på tvers av landegrensene og mange land benytter oversettelser av internasjonale revisjonsstandarder (Farstad, 2010). De høye timelønnskostnadene i Norge kan svekke den internasjonale konkurranseevnen. Følgelig kan norske revisjonsselskaper risikere å miste markedsandeler til utenlandske konkurrenter dersom en internasjonal sertifisering skulle innføres.

Revisjonsmarkedet har altså fire store og dominante aktører, og kan anses som et oligopolistisk marked (Eilifsen et al., 2010). En av oligopolmarkedets karakteristikk er etableringshindringer. Disse danner grunnlaget for konkurransesituasjonen som oppstår, der få aktører vokser seg store og oppnår markedsrett (Eilifsen et al., 2010). Revisjonsselskaper må ha lisens for å kunne levere revisjon, samtidig som det er strenge regler for utførelsen. Begge kan ha en forsterkende effekt på en oligopolistisk markedsform. DeAngelo (1981) argumenterer også for at kvalitetsdifferensierte produkter og sterk merkevare kan skape markedsdominans for revisjonsselskapene. Det oppstår også en naturlig barriere fordi de største selskapene i næringslivet er avhengig av de største revisjonsselskapene, grunnet revisjonens omfang.

2.5.4 Partnermodell

I henhold til Greenwood, Hinings & Brown (1990) er revisjonsselskaper *profesjonelle partnerskap*, der partnerne har autonomi. I likhet med dette mener Jeppesen (2007) at de store revisjonsselskapene kan kalles *administrerte profesjonelle byråkratier*. Olsen (2019) mener også at en vanlig betegnelse på revisjonsselskapers struktur er partnerstruktur. Typiske kjennetegn ved slik struktur er konsensusorientering og kollegial strategisk kontroll, i tillegg til operasjonell kontroll ved desentralisering, standardiserte ferdigheter og vektlegging av profesjonell etikk (Smets, Morris, Nordenflycht & Brock, 2017). Revisjon er ansett av mange som en standardisert nødvendighet, og for å produsere en slik standardisert tjeneste er en struktur med byråkratiske kontroller i form av formaliserte praksiser passende etter Bruce (1994) og Jeppesen (2007).

Størrelsen på revisjonsselskapene kan gjøre partnerstrukturen problematisk, da konsensusidealet ikke er mulig med det store antallet partnere i revisjonsselskapene (Jeppesen, 2007). De store revisjonsselskapene har derfor introdusert kontroll, ved å ha forskjellige typer partnere og et hierarki for de profesjonelle ansatte (Jeppesen, 2007).

2.5.5 Ansatt turnover

Hiltebeitel & Leauby (2001) viser til et estimat som tilsier at når en ansatt slutter så koster det selskapet i snitt 150 prosent av den ansattes årslønn. Det vil følgelig være dyrere å erstatte ansatte i høyere stillinger, da disse har mer erfaring og innflytelse i selskapet.

En artikkel fra 2019 viser at de fire største revisjonsselskapene har en turnover på rundt 10 prosent de siste årene (Kvadsheim, 2019). Revisorforeningen (2019a) skriver i en artikkel at det i 2019 er ansatt over 500 nyutdannede revisorer fordelt på de 30 største revisjonsselskapene i Norge (Revisorforeningen, 2019a). En studie gjennomført av Hildebeitel & Leaby (2001) viser at over halvparten av de som hadde revisjon som første yrke i sin karriere, byttet jobb i løpet av tre år. Da revisjonsselskapene satser på unge nyutdannede risikerer de at dette vil ha en negativ effekt på selskapets kompetanse. Dette fordi nyutdannede i større grad bytter yrker som resulterer i høyere ansatt turnover (Hildebeitel & Leaby, 2001).

2.6 Hvordan påvirker revisjonsselskapers kjennetegn innovasjonsprosesser og -ressurser

Det finnes flere innfallsvinkler til tjenesteinnovasjon i profesjonelle tjenesteselskaper, hvor den spesifikke kontekst er oppfattet som viktig for å forstå innovasjon (Breidbach et al., 2013). Videre argumenterer Breidbach et al., (2013) for et avgrensningssyn på tjenesteinnovasjon. Dette synet tar utgangspunkt i at innovasjon er unik i tjenesteytende selskaper grunnet de spesielle karakteristikkene en tjeneste har. Vi vil videre se på hvordan revisjonsselskapenes kjennetegn påvirker innovasjonsprosesser og -ressurser.

2.6.1 Innovasjonsprosesser

Kang, Trotman & Trotman (2015) og Peecher, Solomon & Trotman (2013) argumenterer for at lovregulering oppmuntrer revisorer til å utføre defensiv revisjon. De mener at revisor fokuserer på tradisjonelle prosedyrer fordi disse er generelt akseptert. Dette motvirker innførsel av innovative løsninger. Det har derfor vært foreslått regulatoriske endringer for å åpne for innovasjon hos revisorer, uten at nye metoder skal bli møtt med skepsis (Peecher et al., 2013; Kang et al., 2020). På 1990-tallet ble det forsøkt å innføre en innovativ løsning, revisjon basert på forretningsrisiko, men dette ble stoppet av uavhengighetsreglene (Curtis, Humphrey & Turley, 2016; Curtis & Turley, 2007). Modellen tok utgangspunkt i at den tradisjonelle revisjonsrisikomodellen var dårlig rustet for å takle moderne virksomheters utfordringer. Argumenter for en ny risikomodell var blant annet et økt behov for å vurdere klientens forretningsrisiko og strategi, noe man mente burde være en grunnleggende del av revisjonsprosessen. Revisors risikovurdering ble også påstått å være for begrenset. Gjennom denne alternative risikomodellen ville rådgivende tjenester, som i utgangspunktet ikke tillates etter uavhengighetsreglene, utgjøre en naturlig del av revisjonen. Mesteparten av de

identifiserte innovative aspektene ble ikke inkludert, likevel hadde tilnærmingen påvirkning på standardene om revisjonsrisiko, der blant annet ordet *business risk* er blitt inkludert (Curtis et al, 2016). Curtis et al. (2016) mener det i utgangspunktet ikke er noe i standardene som hindrer en slik inkludering, men den innovative løsningen besto altså ikke den regulatoriske testen.

Flere forskere mente at det nye forslaget strider mot uavhengighetsreglene. Jeppesen (1998) mente modellen kunne anses som en omdefinering av revisjon for å rettferdiggjøre levering av ikke-revisjonstjenester, med en tilhørende utvanning av uavhengighetsreglene. Power (2003) antydte at denne innovasjonen ble drevet av inntekter, gitt potensialet for merverdi gjennom enten bedre gjenvinning av revisjonshonoraret eller kryssalg av tjenester. Fogarty & Rigsby (2010) mente at tilsløringen av forskjellene mellom revisjon og rådgivning var et forsøk på å reversere kommodifiseringen av revisjonen.

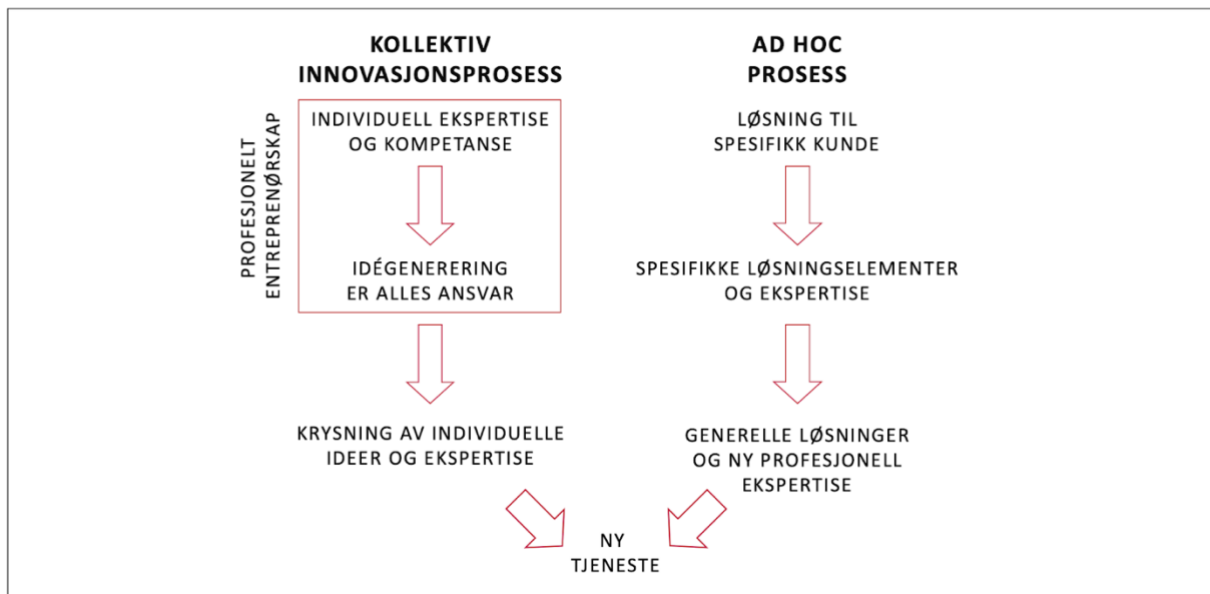
Dette eksempelet viser hvordan standardene kan begrense innovasjonsprosessen i revisjonsselskaper. Innovasjon krever mer enn bare å tilføre kunde verdi, den må også være i tråd med standardsetters krav og selskapets praksis. Forståelse av hvilken påvirkningskraft innovasjon tidligere har hatt i revisjonsselskaper, er relevant for å forstå påvirkningen av ny innovasjon (Curtis et al., 2016).

Profesjonell tjenesteprosess

Sundbo & Gallouj (2000) argumenterer for at profesjonelle tjenesteselskaper har spesifikke innovasjonsprosesser, grunnet selskapenes særtrekk. De beskriver to typiske innovasjonsmønstre for profesjonelle tjenesteselskaper: profesjonell tjenesteprosess og organisert strategisk innovasjonsprosess. Vi ønsker videre å se på de to prosessene, da vi tidligere har definert revisjonsselskapene som profesjonelle tjenesteselskaper. I begge mønstrene anses de profesjonelle ansatte som «bedriftsentreprenører» som deltar i en kollektiv innovasjonsprosess (Fischer, 2011).

Ved profesjonell tjenesteprosess finnes det ikke en formalisert struktur for innovasjon. Innovasjonsprosessen er en kollektiv prosess der alle er ment å delta. I denne innovasjonsprosessen er hoveddriveren for innovasjon de individuelle ekspertise og kompetanse. Dette innovasjonsmønsteret kan ha fordeler som fleksibilitet, mulighet til å svare raskt på markedssignaler, og gjør selskapet i stand til å krysse individuelle ideer og erfaringer fra ansatte (Sundbo & Gallouj, 2000). Utgangspunktet for denne innovasjonsprosessen er

gjerni å identifisere et problem hos klienten. Det kan dermed sies at *ad hoc* innovasjon spiller en viktig rolle i profesjonelle tjenesteselskaper (Sundbo & Gallouj, 2000). Figur 2.2 viser innovasjonsprosessen:

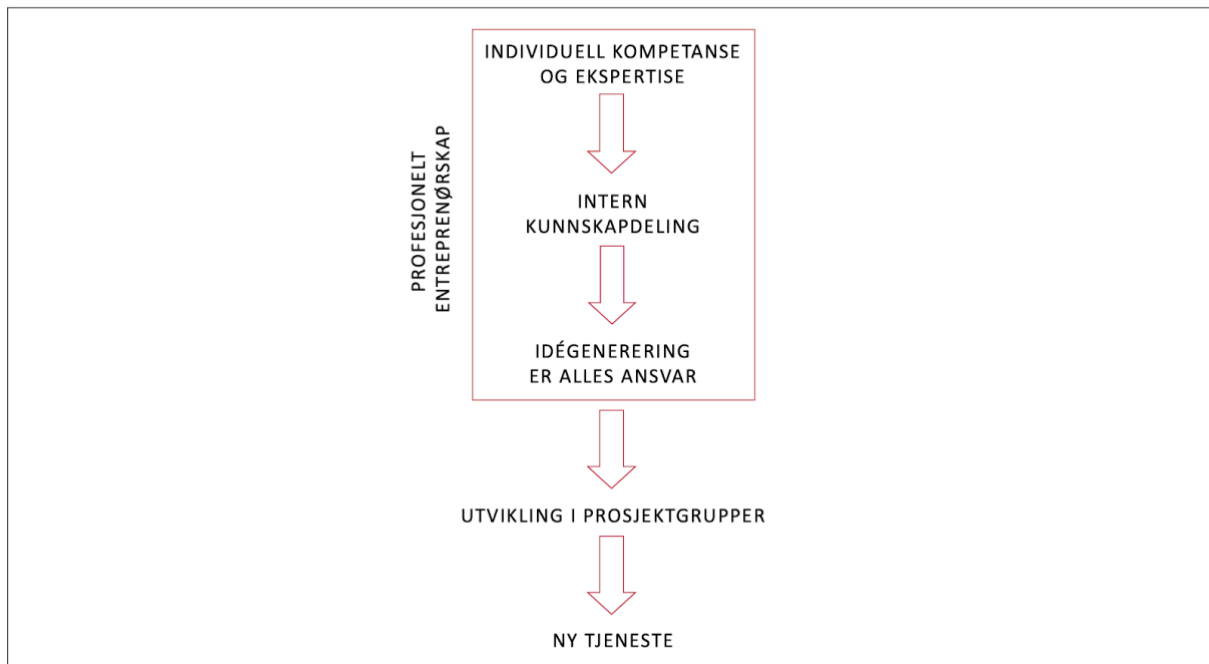


Figur 2.2 Profesjonell tjenesteprosess

Organisert strategisk innovasjonsprosess

De største revisjonsselskapene i Norge reviderer de største selskapene i landet, og det kan derfor argumenteres for at disse, etter Sundbo og Gallouj (2000), har en organisert strategisk innovasjonsprosess. Innovasjonsprosessen har en overordnet *policy* eller strategi for innovasjon, men det finnes ikke en permanent avdeling for innovasjon. Den overordnede *policyen* gjør ledelsen i bedre stand til å styre innovasjonsprosessen slik at selskapet trolig presterer bedre (Sundbo & Gallouj, 2000; O'Regan, Ghobadian & Galllear, 2006).

I dette mønsteret er også nye ideer alles oppgave, men den tidkrevende utviklingen gjøres av prosjektgrupper. *Innovasjonspolicyen* er supplert med to tiltak: deling av individuell kunnskap innad i selskapet og kvalitetskontroll for å sjekke tjenestestandarden. Innovasjonsprosessen blir et *balansert entreprenørskap* der de ansatte opptrer som bedriftsentreprenører, men ledelsen forsøker å regulere og kontrollere selskapets innovasjonsprosess. Rammeverket for ledelsens kvalitetskontroll er ofte *innovasjonspolicyen* i selskapet. Denne *policyen* vil i dette mønsteret være lite forhåndsdefinert, slik at selskapet ser etter mange områder for å kunne innovere (Sundbo & Gallouj, 2000).



Figur 2.3 Organisert strategisk innovasjonsprosess

Profesjonelle tjenesteselskaper tilbyr tjenester basert på klientens egenart. Hvis innovasjon skulle vært integrert som en del av en fast prosess, ville selskapene vært avhengige av en innovasjonsprosess for tjenester lik innovasjonsprosessen for produkter (Ross, 2016). Likevel ser vi av de ulike innovasjonsprosessene at det er enkelte faser en tjenesteinnovasjon alltid vil gå gjennom i revisjonsselskaper. Siden revisjonsselskapene er profesjonelle tjenesteselskaper vil innovasjon være alles ansvar. Vi kaller derfor fasen der ideer oppstår, på varierende måter, for idéfasen. I henhold til innovasjonsprosessen *stage-gate* går tjenesteinnovasjon gjennom ulike steg i utviklingen. Slik Ross (2016) argumenterer for, vil ikke denne delen av prosessen være fast. Ved en *ad hoc* prosess vil utviklingen variere, da klienters behov kan være svært ulike. Vi kaller denne delen av innovasjonsprosessen for utviklingsfasen. Videre har revisjonsselskapenes tillitsrolle og merkevare stor betydning for hvilke tjenester som vil bli lansert, og hvordan disse introduseres til markedet. Ved en *stage-gate* prosess vil hver evaluering fungere som kvalitetskontroll, som er en viktig del også ved organisert strategisk innovasjonsprosess. Den siste delen av innovasjonsprosessen kalles derfor kvalitetskontroll og lansering.

2.6.2 Innovasjonsressurser

Organisatoriske ressurser

Tidd & Bessant (2018) viser at strukturen påvirker innovasjonspraksis dersom den samstemmer med innovative atferdsrutiner. Mintzberg (1983) har laget en teoretisk fremstilling som systematiserer ulike organisasjoner basert på strukturens karakteristikker. Utgangspunktet for inndelingen er at selskaper enten er byråkratier eller organiske, basert på hvor standardiserte de er. Jo mer stabilt og repeterende arbeid et selskap utfører, desto mer byråkratiske er de (Mintzberg, 1983). Av Mintzbergs fem kategorier ønsker vi å belyse profesjonelle byråkratier, da revisjonsselskaper i litteraturen er blitt kategorisert som kunnskapsintensive profesjonelle tjenesteselskaper (Jeppesen 2007; Post, 1996).

DEN PRIMÆRE KOORDINASJONSMEKANISME	STANDARDISERING AV FERDIGHETER/KUNNSKAP
DEN SENTRALE DELEN AV ORGANISASJONEN	DEN OPERATIVE KJERNEN
HOVEDDESIGN PARAMETRE	OPPLÆRING HORIZONTAL JOBB SPESIALISERING VERTIKAL OG HORIZONTAL DESENTRALISERING
SITUASJONSFAKTORER	KOMPLEKS STABILT MILJØ, IKKE-REGULERT, IKKE-SOFISTIKERT TEKNISK SYSTEM; MODERNE

Tabell 2.1 Mintzbergs karakteristikker av profesjonelle byråkratier (Mintzberg, 1983, s. 189)

Det kan argumenteres for at selskaper ofte er hybrider, og typologien til Mintzberg er derfor kritisert for å ha idealiserte former. Til tross for at typologien er generalisert kan den gi innsikt i hvilke aspekter ved ulike strukturer som kobler sammen generelle tendenser og vise hvordan disse idealtypene virker fremmende eller hemmende på innovasjon (Jacobsen & Thorsvik, 2019). Profesjonelle tjenesteselskaper tilbyr spesialisert arbeid, noe som gir strukturen et horisontalt preg, etter Mintzbergs (1983) typologi. Likevel kan revisjonsselskapers struktur indikere mer standardiserte rutiner og forhåndsbestemte oppgaver. I tillegg inneholder revisjonsstandardene retningslinjer og krav til hvordan revisjon utføres. Disse faktorene peker mot byråkrati. Videre viser litteraturen til Abelsen et al. (2013) at etablering av formell struktur gir selskapet pålitelighet og stabilitet. Likevel kan faste rutiner og oppfatninger som dannes gjøre at selskapet blir lite mottakelig for endringer, og reagerer langsomt på muligheter i omgivelsene.

Måten revisjonsselskapene tradisjonelt har strukturert seg på passer, ifølge Jeppesen (2007), bedre i stabile omgivelser enn i dagens samfunn med raske endringer. Han mener partnerstrukturen medfører en risiko når selskapet vokser, fordi konsensus-idealet gjør det vanskelig å ta raske strategiske beslutninger når uforutsette hendelser oppstår i omgivelsene. Revisjonsselskapene er derfor, i henhold til Jeppesen (2007), presset til å avstå fra en tradisjonell partnerstruktur. Likevel er partnerstrukturen et ideal som sjelden er helt forlatt (Jeppesen, 2007). I tråd med dette mener Tedd & Bessant (2018) at valg av struktur avhenger av balansen mellom ønsket om å lære noe nytt og behovet for å utnytte eksisterende kompetanse. De mener videre at det er behov for å unngå overveldende byråkrati og tunge strukturer, for å oppnå en struktur som fremmer innovasjon. Likevel argumenterer de for at det ikke alltid er selskaper med organiske og uformelle strukturer som lykkes best med innovasjon. For lite struktur og kontroll kan være like skadelig som for mye (Tedd & Bessant, 2018). En innovativ organisasjonsstruktur muliggjør kreativitet, læring og interaksjon. Dette oppnås ifølge Tedd & Bessant (2018) ved en balanse mellom organisk og byråkratisk struktur. Basert på dette antas det at partnerstrukturen i revisjonsselskaper kan være en ressurs for tjenesteinnovasjon.

Teknologiske ressurser

Vi har sett i avhandlingen at endringer i revisjonsselskapenes konkurransegrunnlag kan tvinge frem innovasjon, og dette er derfor relevant å belyse. Utviklingen i teknologi gjør at spesielle menneskelige ferdigheter og erfaring med bruken av teknologi vil være verdiskapende i fremtiden (Brynjolfsson & McAfee, 2014). Dersom det skulle oppstå internasjonal konkurranse i revisjonsmarkedet kan det tenkes at revisjonsselskapers teknologiske ressurser kan bidra til å redusere den svekkede konkurranseevnen som kan oppstå. Dette fordi teknologiske løsninger og automatisering reduserer behovet for manuell arbeidskraft og dermed lønnskostnader.

Implementering av teknologiske verktøy er i en tidlig fase i revisjonsselskapene og fremdeles under utvikling. Integrasjon og implementering av teknologi skaper fremtidige muligheter for nye tjenester i revisjonsselskapene (Brown-Liburd & Vasarhelyi, 2015; Denning & Lewis, 2016). Et alternativ til tradisjonell revisjon ble presentert av Vasarhelyi & Halper (1991), kalt kontinuerlig revisjon. Kontinuerlig revisjon gir revisor muligheten til å levere en ny type revisjonstjeneste, der fokuset skiftes over på revisjon av system- og driftsresultater i sanntid (Rezaee, Sharbatoghlie, Elam & McMickle, 2002). Ved å utnytte potensialet i

automatiseringsverktøyene finnes det muligheter for robotprosessautomatisering, og dermed mer kontinuerlig revidering av finansiell informasjon. Videre krever en slik prosess teknologiske informasjonsstrukturer med standard formater, slik at roboter kan tolke informasjon automatisk (Cohen, Rozario & Zhang, 2019).

Dersom selskapene implementerer *blockchain* teknologi fremmer dette revisors muligheter for å i fremtiden kunne drive med kontinuerlig revisjon. Dette fordi *blockchain* skaper mulighet for en automatisk oppdatert hovedbok og et dynamisk regnskap. Gökten et al. (2019) illustrerer hvordan *blockchain* kan ha innvirkning på revisjon:

REVISJONSPROSESSEN	FØR BLOCKCHAIN	MED BLOCKCHAIN	INNVIRNING PÅ REVISJON
BEKREFTELSE	TILFELDIG	100 % SANNTID	ØKT EFFEKTIVITET
VARETELLING	MANUELT	KONTINUERLIG	ØKT EFFEKTIVITET
DATAANLYSE	STIKKPRØVE METODIKK	KONTINUERLIG FOR 100 % AV INFORMASJON	ØKT EFFEKTIVITET

Tabell 2.2 *Blockchain sin innvirkning på revisjonsprosessen (Gökten et al., 2019)*

Rozario et al. (2019) mener at revisjonsselskapene er avhengige av avansert teknologi for å automatisere revisjonsprosessen. En svakhet ved RPA er at bare forhåndsdefinerte prosesser kan automatiseres, derfor legger Rozario et al. (2019) frem *Intelligent Process Automation* (IPA) som et alternativ. Dette er et økosystem som jobber for å gjøre prosessautomatisering fleksibel og skalerbar. Ideen er at IPA kan lære og forutsi prosessmønstre, og at den i fremtiden kan omgås mennesker der det trengs og automatisere komplekse beslutningsprosesser (Zhang, 2019; Zhang, Dai & Vasarhelyi, 2018; Rozario et al., 2019).

Intellektuelle ressurser

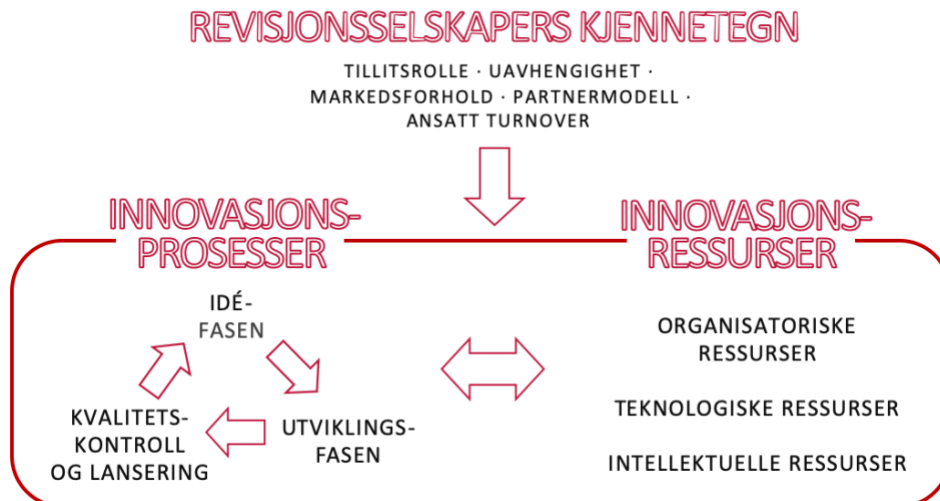
Som tilbydere av kunnskapsintensive tjenester anses kunnskap som en av kjerneressursene i profesjonelle tjenesteselskaper. Kunnskapsledelse og -håndtering blir derfor viktig, i tillegg blir det viktig hvordan disse kan utnyttes til å fremme innovasjon (Løwendahl, 2005; Penrose, 2009). For kunnskapsintensive selskaper skjer tjenesteinnovasjon ofte gjennom ny og utvidet kunnskap. Dette er utfordrende fordi kunnskapen ligger hos de ansatte i form av taus kunnskap (Fosstenløyen, Løwendahl & Revang, 2001; Fosstenløyen, Løwendahl & Revang, 2003). Werr (2012) peker på at både formelle strukturer og uformelle aspekter er nødvendig for deling av kunnskap, på en måte som gjør at selskapet kan bruke akkumulert kunnskap til tjenesteinnovasjon.

Videre påpeker Hinings et al. (2015) at kunnskapen og den profesjonelle holdningen hos ansatte i profesjonelle tjenesteselskaper, i tillegg til relativt ikke-hierarkiske organisasjoner, virker hemmende på innovasjon. Dette fordi nye modeller for innovasjon kan komme i konflikt med den profesjonelle holdningen, da modellene skiller seg fra tradisjonelle måten å tilby tjenester på. Starbuck (1992) viser også til at eksperter ofte er motstandere av innovative ideer. Dermed blir kunnskapsledelse avgjørende for å kunne fremme innovasjon innad i selskapet (Hinings et al, 2015; Fu, 2015). Starbuck (1992) mener klienter ofte ønsker selskaper der de ansatte har ekspertise og kunnskap om sosiale og teknologiske endringer. Dette tiltrekker profesjonelt utdannede, da de er klar over at selskapene er ettertraktet. Det vil si at profesjonelle tjenesteselskaper har en tendens til å strategisk innovere og utvikle de ansattes kunnskap for å opprettholde etterspørselen etter deres ansatte (Starbuck, 1992).

Videre mener Pfeffer (1994) at den særegne kompetansen hos profesjonelle selskaper ligger i de ansattes dyktighet. Han mener at dersom ansatte ikke føler tilhørighet til sitt selskap vil selskapets konkurranseposisjonen svekkes, fordi den ansatte lett kan bytte selskap. Dette taler for at selskapene burde ha sterkt fokus på rekruttering og valg av nyansatte, og å bygge sterke kulturer for å beholde de ansatte, da disse danner grunnlaget for selskapets suksess (Pfeffer, 1994). Studien til Sorescu, Chandy & Prabhu (2007) viser videre at den største forskjellen i innovasjonssammenheng skyldes de ulike firmaer sin evne til å rekruttere og beholde ansatte med høyere grad av teknisk forståelse. Flere studier av for eksempel DeAngelo (1981), Porter (1993) og Sutton (1993) viser at revisors kunnskap er viktig for kvaliteten på revisjon. Dersom ansatte forlater selskapet vil dette kunne redusere kunnskap, som igjen reduserer revisjonskvaliteten og det generelle kunnskapsnivået i selskapet (Chi, Hughen, Lin & Lisic, 2013; Öhman, Häckner & Sörbom, 2012). Ettersom revisjonsselskapene satser på unge nyutdannede risikerer de en negativ effekt på selskapets kunnskapsnivå. Det er, slik det er vist i avsnitt 2.5.5 i denne avhandlingen, slik at strategisk ansettelse av nyutdannede ofte resulterer i høy ansatt turnover. En høy turnover vil påvirke innovasjonsevnen, da selskaper er avhengige av å transformere kunnskap for å kunne lære og innovere. Ved høy ansatt turnover risikerer man at viktig intellektuelle eiendeler går tapt, noe Chen et al. (2012) viser til.

2.7 Forskningsmodell

Med utgangspunkt i et ressurs- og prosessorientert rammeverk og den teoretiske fremstillingen av revisjonsselskapers kjennetegn, presenterer vi følgende rammeverk som utgangspunkt for presentasjon av funn og analysen:



3 Metode

I dette kapittelet gis en innføring i benyttet metodisk tilnærming i avhandlingen, i tillegg til beskrivelse av utvalgte informanter som har tatt del i avhandlingens datagrunnlag.

3.1 Valg av forskningsdesign og metode

Undersøkelsens design innebærer en beskrivelse av hvordan analyseprosessen skal legges opp for å løse den aktuelle oppgaven (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2016, s. 62). Problemstillingen omhandler tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper, og som tidligere presisert, er det nødvendig å gå mer i dybden på forskningsområdet. For vår masteravhandling er det derfor naturlig å velge et eksplorativt design, hvor hensikten er å utforske temaet nærmere (Gripsrud et al., 2016, s. 39 & 47).

Det tas utgangspunkt i en kvalitativ tilnærming, for å øke forståelsen av fenomenet. Ved en slik tilnærming er individuelle dybdeintervjuer godt egnet, da det blir mulig å komme nært på informantene og få innblikk i holdninger og subjektive meninger (Gripsrud et al., 2016, s. 18). I individuelle intervjuer kan også intervjueren i stor grad styre samtalen og informanten gis tid

til utfyllende kommentarer. En negativ side er at resultatene fra slike intervjuer ikke kan generaliseres (Gripsrud et al., 2016, s.116). Likevel argumenterer Tjora (2012) for at målet med kvalitativ forskning er å utvikle innsikt knyttet til et fenomen, og at denne innsikten kan operasjonaliseres ved en form for konsept- eller teoriutvikling. For å sikre relevans utover de data som er analysert i prosjektet, kan det benyttes tidligere forskning og teorier som støtter opp under en større teoretisk generaliserbarhet. Ved denne typen generalisering heves blikket fra den spesifikke empirien, for å se etter modeller, begreper eller lovmessigheter som ikke er direkte knyttet til kun den empirien som ligger til grunn (Tjora, 2012).

3.1.1 Utvalg

Ved kvalitative undersøkelser er utvalget formålsstyrt, altså bestemmer formålet med undersøkelsen hvem som skal intervjues (Jacobsen, 2015). Vi har, som tidligere presentert, innhentet informasjon om de største revisjonsselskapenes markedsandel, basert på Norges 500 største selskaper. Disse tallene viser at de fire største revisjonsselskapene dominerer markedet med en markedsandel på 84 prosent. De fire store revisjonsselskapene investerer også tungt i digitalisering og innovasjon, og er med å lede den teknologiske utviklingen i revisjonsbransjen. Dette gjør disse fire selskapene relevante, da problemstillingen omhandler utvikling og innovasjon (Kinserdal, 2017).

Basert på avhandlingens omfang, og med bakgrunn i denne fordelingen velger vi å se på de fire største revisjonsselskapene. Vi har altså valgt å intervju representanter fra EY, PwC, Deloitte og KPMG. Vi ønsker å ha informanter fra disse selskapenes kontorer i Oslo, da alle de største revisjonsselskapene har sitt hovedkontor i hovedstaden. I tillegg er Oslo Norges største by, noe som gjør den svært egnet for innovasjon og utvikling (Orlando & Veba, 2005). Studien til Orlando & Veba (2005) viser at folkerike regioner bidrar mest til nyskapende aktiviteter og gir større muligheter for kunnskapsutbredelse. Dette fører til høyere innovasjonsnivå, som igjen fører til konsentrasjon av høyteknologiske kapitalvarer. Det konkluderes derfor med at det er de fire største revisjonsselskapene i Oslo som er best egnet til å belyse problemstillingen.

3.1.2 Kriteriebasert utvalgsstrategi for å velge informanter

Vi tar videre utgangspunkt i kriteriebasert utvalgsstrategi, der vi velger informanter som vi antar har god kunnskap om forskningsområdet, da dette vil utgjøre et relevant utvalg (Jacobsen, 2015 s.181).

Vi har benyttet følgende kriterier for utvalget:

1. Jobber i et av de fire største revisjonsselskapene i Oslo.
2. Kunnskap om hvordan selskapet jobber med tjenesteinnovasjon.
3. Forståelse eller interesse for teknologi.

For å komme i kontakt med informanter begynte vi å se på publiserte artikler innenfor tjenesteinnovasjon og teknologi. Vi forsøkte å kontakte personer som jobbet med disse områdene i de ulike selskapene. Slik fikk vi kontakt med en representant fra selskapet som videresendte oss til personer de mente kunne besvare spørsmål angående vår problemstilling. En av informantene fant på eget initiativ en kollega som kunne bidra, for at svarene skulle bli mest mulig utfyllende.

Det kan være vanskelig å begrunne et optimalt antall informanter. En hovedregel kan være å intervjuer frem til forskeren ikke lenger tilegner seg ny informasjon, altså at metning oppnås (Jacobsen, 2015 s. 192). Individuelle dybdeintervjuer er svært tid- og kostnadskrevende og man sitter i etterkant med store mengder materiale som må tolkes og analyseres. Dette fører til at det ofte intervjues færre informanter enn i en fokusgruppe med flere deltakere (Gripsrud et al., 2016, s.116). Vi opplevde at antallet informanter ble mindre enn vi i utgangspunktet hadde ønsket, på grunn av virussituasjonen som oppsto. Vi opplevde avslag fra flere informanter fordi selskapene ikke hadde kapasitet til slike intervjuer i denne perioden. Vi opplevde også permitterte ansatte som ikke hadde mulighet til å gjennomføre intervjuet som avtalt.

Likevel hadde vi en fordel av at vi tidlig avtalte intervjutidspunkter med informantene, slik at dette ble prioritert. Disse informantene gjennomførte på tross av at de hadde hjemmekontor og tilpasset seg for å kunne bidra. Dette gjorde at vi intervjuet syv informanter.

3.1.3 Presentasjon av informantene

Vi har valgt å anonymisere informantene, slik at det ikke vil fremkomme hva de ulike selskapene mener. Dette fordi deler av spørsmålene dreier seg om fremtiden, og svarene kan til en viss grad være spekulasjoner. Vi opplyste informantene om dette på forhånd, for å skape en trygghet, og åpne for personlige meninger og synspunkter. Vi mener dette gir mest mulig relevant informasjon, da informanten kan snakke fritt uten å uttale seg på vegne av selskapet. Anonymiseringen innebærer at informantene videre vil bli omtalt som informant med det respektive nummeret.

INFORMANT	UTDANNING	ERFARING I BRANSJEN	ARBEIDSOPPGAVER
1	SIVILØKONOM (FINANS) OG MASTER I REGNSKAP OG REVISJON	5 ÅR	REVISJON OG LEDER FOR SATSING PÅ INNOVASJON I REVISJONSAVDELINGEN
2	BACHELOR I REGNSKAP OG REVISJON	1 ÅR	LEDER FOR KUNSTIG INTELLIGENS OG FREMVOKSENDE TEKNOLOGIER
3	SIVILØKONOM (FINANS)	2,5 ÅR	REVISJON OG ROBOTISERING I REVISJONSAVDELINGEN
4	BACHELOR I ØKONOMI OG ADMINISTRASJON	10 ÅR	DIGITALREVISJON
5	SIVILØKONOM (FINANS)	8 ÅR	REVISJONSNÆR RÅDIVNING
6	SIVILØKONOM (FINANS) OG SAMFUNNSØKONOMI	10 ÅR	REVISJONSNÆR RÅDGIVNING OG TEKNISKE LØSNINGER FOR REVISORER
7	DOKTORGRAD I TEORETISK FYSIKK	4 ÅR	LEDER FOR KUNSTIG INTELLIGENS

Tabell 3.1 Presentasjon av informantene

3.2 Datainnsamlingsmetode

Det sentrale i avhandlingen er å se på tjenesteinnovasjon i de fire største revisjonsselskapene i Norge. Dette innebærer hvordan disse selskapene driver med tjenesteinnovasjon, og hvilke innovasjonsprosesser og -ressurser som ligger til grunn for dette. Videre er formålet å opparbeide en forståelse av hvordan tjenesteinnovasjon drives i disse selskapene.

Den mest egnede måten å belyse forskningsområdet på er semistrukturert dybdeintervju, der spørsmålsformuleringen ikke er nøyaktig nedtegnet. En svakhet ved strukturerte intervjuer er rigiditet. Derfor ønskes semistrukturerte eller mer ustrukturerte intervjuformer i de undersøkelser der man tar sikte på å gå i dybden, og eventuelt oppdage og kartlegge lite kjente fenomener (Jacobsen, 2015). Den semistrukturerte intervjuformen åpner for at informanter kan uttrykke seg relativt fritt og gir den fordelen at forskeren kan stille oppfølgingsspørsmål underveis (Jacobsen, 2015). Det følger av semistrukturering at intervjuformen er hverken helt åpen eller helt lukket, og det ble derfor under intervjuene tatt utgangspunkt i en intervjuguide som gjør det enklere å holde en rød tråd (Jacobsen, 2015). Vi har derfor valgt å ha en intervjuguide med hovedfokus på åpne spørsmål da vi ikke ønsker å lede eller påvirke informantens svar. Dette kan også åpne for andre forskningsområder som vi i utgangspunktet ikke forutså. Videre har intervjuguiden oppfølgingsspørsmål som er mer konkrete og kan lede informanten inn på tematikken vi ønsker å fokusere på.

Vi valgte i utgangspunktet å avtale møter på informantens kontor da fysiske møter er egnet for å etablere tillit og åpenhet. Dette gjør at vi som intervjuere kan observere kroppsspråk og ha kontroll over intervjusituasjonen. På den annen side kan intervjuereffekten potensielt være sterk i et fysisk møte, altså at intervjueren påvirker det som blir sagt (Jacobsen, 2015). På

grunn av retningslinjer fra Universitetet om å unngå fysiske møter og revisjonsselskapene ble pålagt hjemmekontor, ble det kun mulig å gjennomføre det første intervjuet ved fysisk møte. De resterende informantene ble intervjuet ved hjelp av Teams eller Google Meets, noe som ble en tid- og kostnadseffektiv løsning.

3.2.1 Intervjuguide

Intervjuguiden er delt i tre deler. Den første delen inneholder innledende spørsmål. Den andre delen er hoveddelen, og retter seg mot hvilke prosesser og ressurser som benyttes for tjenesteinnovasjon i revisjonsselskapene. I tillegg hadde vi spørsmål om revisjonsselskapers særtrekk, og hvilke faktorer utenfor selskapene som påvirker innovasjon. Den siste delen inneholder fremtidsrettede spørsmål.

De innledende spørsmålene ble benyttet til å belyse informantens bakgrunn og erfaring, i tillegg til synspunkter om bransjens endringer de siste årene. Synspunkter om endringer de siste årene kan være hensiktsmessig, da det kan forventes like store, eller større endringer de neste årene (Schoemaker, 1995, s. 28). Hensikten med hoveddelen var å belyse forskningsområdet ved å få svar på hva som kjennetegner tjenesteinnovasjon i informantens selskap. Hensikten med den siste delen var å la informanten uttale seg, basert på sin faglige kompetanse, om hvordan fremtiden trolig vil bli innenfor forskningstemaene.

3.2.2 Gjennomføring

Hensikten med intervjuene er å belyse hvilke prosesser, ressurser og særtrekk i selskapene som er utgangspunkt for tjenesteinnovasjon. To dager før intervjuet sendte vi intervjuguiden til informantene. Vi opplevde derfor at informantene stilte forberedt, og kunne bidra med grundige og gjennomtenkte svar på spørsmålene under intervjuet.

Den semistrukturerte intervjuformen åpnet opp for digresjon fra informanten. Flere kom inn på ulike temaer og momenter vi ikke hadde forutsett på forhånd men som vi anser som viktig og relevant for avhandlingen (Tjora, 2012). I flere av intervjuene stilte vi andre, eller flere, oppfølgingsspørsmål enn det som sto i intervjuguiden. Disse tok utgangspunkt i det informanten sa, gjorde at informanten gikk dypere inn i svaret sitt og vi forsto bedre hva informanten mente. Enkelte informanter hadde også gjort seg notater på forhånd med poenger de ønsket å belyse. Siden vi gjennomfører et bredt eksplorativt studium var det til nytte for oss

at informantene kunne bidra med informasjon de selv anså som viktig innenfor temaet. Intervjuene varte mellom 45 og 75 minutter, da informantene utdypet svarene sine i ulik grad.

Gjennomføringen var planlagt å avholdes på informantenes kontor, men dette lot seg bare gjøre med den første informanten. De resterende informantene ble intervjuet via videomøte. Vi benyttet oss av lydopptak med diktafon, i tråd med regelverk fra Norsk senter for forskningsdata (NSD), og transkriberte intervjuene i sin helhet. Informantene hadde ulike dialekter, men transkriberingen er gjort på bokmål, noe som bidrar til anonymisering av informantene (Tjora, 2012, s. 144).

3.2.3 Dataanalyse

Etter transkriberingen satt vi igjen med store mengder analysedata som vi videre ville kode, og benyttet NVivo 12 for kodingsarbeidet. Siden vi er to som skriver denne avhandlingen, analyserte vi datamaterialet uavhengig av hverandre og genererte et ulikt antall koder til hvert intervju, slik Tjora (2012) hevder er hensiktsmessig. Dette gjorde at vi i stor grad fikk med alle informantenes hovedpoenger. Vi kodet med tekstnære koder, som kun var utviklet fra dataene, slik at kodene tydelig viste hva informanten sa. Vi tok altså ikke utgangspunkt i våre dimensjoner i det teoretiske rammeverk ved kodingen. I henhold til Tjora (2012) er dette hensiktsmessig, da hver kode presenterer et utsagn. Etter denne fasen hadde vi mange koder med stort overlapp og samlet de i større grupper. Ved å benytte NVivo12 hadde vi en systematisk tilnærming til arbeidet, som hjalp oss å være objektive. Vi fikk muligheten til å se på hvilke poenger som ble påpekt flest ganger i datamaterialet, noe som kunne skille seg fra det vi i utgangspunktet antok.

Etter vi hadde fullført kodingsarbeid og grupperingen hver for oss, begynte vi å kategorisere grupperingene våre. Vi gikk over til manuelt arbeid og benyttet oss av rammeverket og teorien for å kategorisere kodegruppene. Da vi hadde kategorisert hvilke kodegrupper som hørte til hvilke dimensjoner i rammeverket analyserte vi hver kodegruppe for å se hva informantene hadde sagt om de ulike dimensjonene. Dette dannet grunnlaget for *funn* under hver dimensjon. Vi satt da igjen med en oversikt over *funn* vi ønsket å analysere videre. Vi så at det var enkelte kodegrupperinger som ikke passet inn under dimensjonene i rammeverket. Likevel anså vi enkelte av disse funnene som interessante og ønsket å undersøke teorigrunnlaget, for å vurdere inkludering i avhandlingen.

Etter dette arbeidet hadde vi en liste med *funn* kategorisert etter dimensjonene i rammeverket vårt. Under hvert *funn* plasserte vi dermed sitater vi ønsket å ha med. Dette ga en god oversikt over sitater vi ønsket å bygge analysen på. Dette ble et godt utgangspunkt for diskusjonsdelen av avhandlingen.

3.2.4 Ethiske hensyn

En forsker må ta etiske hensyn, for å beskytte informanten. Samtidig ønskes det fullstendig og gyldig informasjon. Det er utarbeidet tre grunnleggende krav til forskningsetikk: informert samtykke, krav til privatliv og krav til å bli korrekt gjengitt (Jacobsen, 2015 s. 47).

I masteravhandlingen blir det innhentet sensitive opplysninger om informantene, herunder utdanning, yrkestittel og antall år i bransjen som kan spores tilbake til informanten. Vi har derfor levert inn søknad til Norsk Senter for Forschungsdata. Videre forsikret vi om samtykke til å ta lydopptak, og informerte om at dette kun ville bli benyttet til å transkribere informasjonen og slettes ved masteravhandlingens innleveringsfrist, 2. juni 2020.

Informantene ble i tillegg forsikret om at informasjonen som fremkommer vil bli behandlet konfidensielt. Intervjuene baserte seg på informantenes egne oppfatninger, ikke nødvendigvis selskapenes meninger, derfor er konfidensialitet viktig. Etter intervjuet fikk informantene tilsendt et utkast slik at de kunne korrigere dersom fremstillingen var uriktig.

4 Funn

4.1 Innovasjonsprosesser

4.1.1 Idéfasen

Flere av informantene viser til at standarder og lovgivning hindrer innovasjonsprosessen i revisjonsselskaper. Informant 4 sier: «Revisjonsmetodikk er konservativ av sin natur, så det kan være et hinder.» Informant 6 sier: «I en bransje som revisjon, med veldig mye regler og standarder, er det veldig mye lettere å komme opp med hva du ikke kan gjøre, enn hva du kan gjøre.» Informant 3 sier: «Jeg opplever at det er slitsomt å jobbe med standardene. Det er veldig ofte de som setter begrensninger for innovasjon og hva som egentlig er lov til å gjøre». Informant 1 støtter utsagnet:

Måten revisjon utføres på er innarbeidet. Det er fordi revisjon er tilpasset kravene i både ISA-ene [International Standards of Auditing] og revisorloven, at det er sånn det skal gjøres. Vi prøver i best mulig grad å oppfylle de kravene, så det at man neste år tenker at

man ikke skal gjøre det man gjorde i fjor, blir på en måte umulig. Men samtidig kan du jo gjøre det på en bedre og raskere måte, som gjør at det frigjør tid for våre medarbeidere.

Informant 2 sier videre:

[Reguleringer] gjør at det er mer komplekst å drive med innovasjon. [...] Revisjonstjenester er på en måte et sett med tjenester som skal gjøres for å revidere en virksomhet, så det er litt begrenset hvilke nye typer ting som kan skje der.

Når det gjelder en omstilling av revisjonsbransjen mener informant 5: «all den tid man må forholde seg til mye regler, blir det en enkel omstilling i og med at man ikke kan utfordre reglene allverdens.» Informant 6 mener videre: «det er ting du må gjøre fordi det er nedfelt i en standard og kommet inn som et krav. Det er absolutt noe som taler imot at du skal prøve å være innovativ.»

Flere presiserer at reglene om revisors uavhengighet setter den største begrensningen for nytenkning. Både informant 3 og informant 4 sier det er veldig lite de har lov til å gjøre for klientene, fordi de skal være uavhengige etter revisorloven. Informant 4 sier: «Vi er bundet av uavhengighetsreglene, så vi kan ikke bare slå oss løs og gjøre hva vi vil. Samtidig har vi en del kompetanse som vi kan bruke for ikke-revisjonsprosjekter.» Informant 6 utdyper dette poenget: «Det er begrensninger for hvor mye vi kan gjøre, med tanke på uavhengighet. [...] Vi må jo unngå å havne i en situasjon hvor vi ender opp med å revidere oss selv.»

Videre mener informantene at idéfasen kan foregå på flere ulike måter i deres selskap. Alle viser til en kultur som er åpen for nye ideer, der alle ansatte kan komme med forslag til nye tjenester. Informant 3 sier følgende om tjenesteinnovasjon: «Det er noe som boomer nå, det er noe som heter intraprenørskap.» Informant 1 sier at det første steget for innovasjon er å la de ansatte gjøre noe de synes er interessant: «Hvis du blir satt til noe du hater, innoverer du ikke noe som helst.» Informanten sier videre:

Jeg har fått muligheten til å jobbe med akkurat det jeg har lyst til. Det jeg skal lede [anonymisert] har ingen fått jobbe hundre prosent med. Jeg har ytret et ønske om å jobbe hundre prosent med det, og da får jeg lov til det. Det er jo egentlig et *kjempe-case* på hvordan man lar de ansatte jobbe med innovasjon, for vi har jo masse smarte folk her. Men hvis de hadde sagt til meg: «Nei, du skal bare være revisor resten av livet», hadde jeg sluttet og funnet på noe annet.

Informant 4 beskriver videre den åpne kulturen for ideer slik:

Vi har en som er veldig god på det han driver med. Da han var i sitt andre eller tredje år fikk han lov til å utvikle et helt nytt automatiseringsverktøy. Mens det ble brukt var det ekstremt mye mer effektivt og en veldig stor lettelse for de som brukte det.

Informant 6 sier: «Ideen i et nylig prosjekt kom fra noen i gruppa til meg og [anonymisert]. Vi ønsket at revisorene skulle komme med noe nytt, og fremstå nyskapende overfor klientene.» Tre av informantene forteller at det arrangeres *workshops* på kveldstid der ansatte kan møte opp og *leke* med teknologi, og man kan prøve å finne noe interessant og nytt. Informant 2 beskriver dette, og bekrefter samtidig at det i deres selskap kan komme nye ideer fra alle ansatte uavhengig av antall år jobbet i selskapet:

Vi har *workshops* på kvelden. For eksempel er det sånn at vi har en gruppe som jobber med [anonymisert], som da møtes et par ganger i måneden for å *leke* med teknologien og se hva vi kan bruke den til. Vi har en del forum der det er stor takhøyde, det har ingenting å si hvilket nivå du er på. Gode ideer blir alltid løftet frem og satset på. Det kan være en som begynte rett fra skolen, det er helt innafor at den personen kommer til en partner og sier: «dette syns jeg vi skal gjøre noe med.»

Informant 6 beskriver noe lignende:

Vi samlet folk på kveldstid i en kvasi-sosial faglig ramme, og har hatt litt ideer. Da har vi tenkt at det ikke nødvendigvis må være knyttet til et behov vi har i hverdagen, vi kan bare prøve å være kreative og se om vi klarer å komme opp med noe. Selv om det ikke kommer noe konkret ut av det, som treffer rett inn i tjenestespekteret vårt eller hvordan vi leverer ting, gjør det noe med tankesettet til de som deltar.

Informant 7 eksemplifiserer hvordan ideer oppstår i deres selskap. En måte beskrives slik: «en strukturert *crowdsourcing* løsning, at du har noe internsider hvor du kan gå inn og melde inn forbedringsforslag.» En annen måte beskrives slik:

I praksis er den mest effektive løsningen at folkene ute i tjenesteområdene ... Noen er fremoverlent og syns teknologi er gøy, og er aktivt på jakt etter muligheter. I sitt daglige liv sitter de og skal gjøre ett eller annet og tenker: «Dette må kunne gjøres på en bedre måte» og så kjenner de noen i innovasjonsmiljøet. Det er mange initiativ som har startet på den måten. Noe som gjør at tilnærmingen ofte lykkes er at du allerede har et reelt forretningsproblem, fordi det kommer fra noen på forretningsiden. Det er ikke sånn at vi teknologene prøver å tvinge noen revisorer til å gjøre ett eller annet fordi vi har lyst til å bygge det. Det er et reelt problem, du har allerede en ildsjel, og en *stakeholder* som er klar til å brøyte vei og sørge for at du får rom til å bygge de tekniske tingene du skal bygge.

Informant 3 mener at kontakten med de som kjenner forretningsproblemene er viktig: «Vi sender ofte ut mail til folk for å se om noen har tips til hva som skal automatiseres. Jeg sitter på noen helt egne utfordringer i mine prosjekter, mens de andre kanskje sitter på helt andre utfordringer.» Dette støttes av informant 1: «For å innovere innenfor vår bransje må du være revisor, tror jeg. Det er jo et spesielt yrke og en spesiell type måte man skal gjøre det på, så man må ha ganske god innsikt i det.»

Informant 5 sier at det ofte er *grasrotinitiativer* som videre blir innovasjon: «Et nylig innovasjonsprosjekt var et *grasrotinitiativ* [anonymisert] kom over, lekte litt med og fant ut at dette kan funke.» Informant 7, på den annen side, advarer mot disse *grasrotinitiativene*:

De blir litt sånn halvhjertet. Skal du lykkes med å bygge det ut av egne rekker, må du gjøre det skikkelig. Da tenker jeg sånn som BCG [Boston Consulting Group] har gjort med BCG Gamma satsingen sin: Oppgi ressurser i det, og sånn blir det. Dette er noe annerledes, der man skal jobbe på en annen måte, ferdig snakket. Dette er en langsiktig investering vi gjør. Man skal passe seg for å gjøre halvveis investeringer, og gi seg så fort det begynner å gjøre vondt, for da får du fremdeles endringssmerten. Du får fremdeles en del kostnader, men ikke nok endringer til at du kan begynne å hente ut de ordentlige gevinstene heller.

Informant 2 sier: «Mye av den innovasjonen vi driver med er kundedrevet, og går på et kundebehov som vi gjerne skal løse.» Informant 6 forklarer hvordan de baserer innovasjon på kundebehov: «Vi har enkelte spesifikke kundeting, der vi lager løsninger helt spesifikt for hver enkelt kunde. Hvis vi ser at dette var en veldig god greie, da standardiserer vi det og bruker det på flere. Det er der ideen kommer fra.»

Funnene våre om startfasen av innovasjonsprosessen vitner om en kultur i revisjonsselskaper som er åpen for nye ideer fra alle ansatte. Det vises også at idégenerering kan foregå på mange ulike måter, og at det i stor grad er enkeltpersoner som driver idéfasen, slik informant 3 sier: «Det er egentlig helt opp til nøkkelpersoner å sitte og drive det fremover».

4.1.2 Utviklingsfasen

Videre i prosessen mener informant 5 og 6 at det må være et behov til stede for at en idé skal bli vurdert. I utgangspunktet trenger man ikke å lage *business case* for å få ideen testet. I motsetning til dette sier informant 4: «Jeg har gjennomført en del [anonymisert] prosjekter. Jeg måtte skrive *business plan* og beskrive hvordan, hvorfor, for hvem, hva planen er videre og hva som er nytten for de ulike partene som er involvert.»

Flere av informantene viser at dersom en idé blir tatt videre blir det opprettet et prosjekt, gjerne med en prosjektgruppe. Informant 7 forklarer: «Vi benytter autonome kryssfunksjonelle team som har tydelig eierskap til et produkt eller en type dataprodukter [...] som likner mer på utviklingsteam i linjen, enn prosjektteam i et konsulenthus.» De forsøker dermed å organisere seg litt annerledes enn de andre selskapene.

Flere av informantene viser at innovasjonsprosessen varierer med størrelsen på prosjektet. Dette forklarer informant 7 på følgende måte:

Alle større og omfattende investeringer går gjennom et ganske standardisert løp. Da er det en styringsgruppe der det bygges et *business case*. Man beskriver hva som skal gjøres, hvorfor det skal gjøres, hvor lang tid du tror det tar og hva som er planen for å hente ut gevinsten. Du kan alltid lage prototyper og teste ut småting under bordet, eller uten å kjøre en voldsom prosess, men når du vil begynne å skalere opp eller gjøre litt større ting, da skal det opp til partnerne som betaler.

Informant 2 bekrefter at det kan være forskjell på prosessen basert på størrelsen på prosjektene:

Det kan være ganske korte beslutningsveier fordi alle partnerne er jo medeiere i selskapet og kan ta ganske store beslutninger selv for sitt eget område. Men visse ting som omfatter hele selskapet, da blir det litt flere *gateways* man må gjennom.

Informant 4 bekrefter også denne variasjonen:

Med mindre det er et lite prosjekt, vil du nok utarbeide en form for *proof of concept*. Hvis du klarer å lage en prototype, vil du nok rulle det ut. Vi har et program, [anonymisert], der vi ruller ut et visst antall piloter. Avhengig av hvordan det går så bestemmer vi oppskaleringen.

Informant 3 sier at deres selskap har to kriterier for å avgjøre om de skal fortsette å investere i et prosjekt eller ikke: «Det skal spare penger, og hvis det ikke sparer penger, må det definitivt gjøre det enklere for brukeren å benytte seg av». Informant 7 uttaler seg også om dette:

Det som avgjør hva som får penger, avhenger av hva som er trenden i tiden. Før pandemiutbruddet dreide det seg i retning av et teknologiselskap, ved å få opp robuste dataintegrasjoner og bygge egen plattform til å gjøre analyser. Det er de prosjektene som til enhver tid ligger nærmest det partnerne er opptatt av.

Informant 2 sier: «Siden vi er et globalt selskap, må man gå gjennom administrasjonsprosesser for å utgi teknologiske løsninger til klientene. Dette stopper ikke innovasjonen, men heller *go to market* delen.»

4.1.3 Kvalitetskontroll og lansering

Flere av informantene beskriver en streng kvalitetskontroll før nye tjenester kan lanseres.

Informant 6 sier dette:

Hvis vi beveger oss i noe som treffer vårt revisjonsprodukt direkte er det et veldig strengt kvalitetsregime, for å sikre at det vi lager faktisk holder vann. Hele selskapet har jo kvalitetsstyringssystem på forskjellige ting, og mot revisjon har vi helt spesifikke ting. Alt etter hvordan type produkt det er, så er det forskjellige krav som dukker opp. Noe skjer i selve utviklingsprosessen, men det er også *controller* som sitter på toppen, opp til flere. Vi har jo også noen globalt som kommer og reviderer oss.

Informant 2 bekrefter: «Fordi omdømmet vårt er bygget på tillit er det store krav til kvalitet og risikohåndtering hvis man skal utlevere nye teknologiske løsninger til klienter». Følgelig ser vi at omdømmerisiko er noe som gjør at den avsluttende delen av innovasjonsprosessen kan variere. Informant 6 uttaler seg i tråd med dette: «Det er det [omdømmerisiko] som gjør at

de interne kvalitetsmekanismene for nye tjenester er nødt til å være der. Man tåler ikke mange skandaler før tilliten får seg en knekk.» Dette er informant 5 enig i:

Vi legger på lovpålagte sikkerhetstiltak og *compliance-krav* med renter i de store selskapene fordi man skal være litt ekstra sikker på at man ikke kan bli tatt på noe, har hoppet over noe eller begått en feil. Nettopp fordi man vil unngå en omdømmekrise.

4.2 Innovasjonsressurser

4.2.1 Organisatoriske ressurser

Tillit

Alle informantene er enige om at merkevaren deres bygger på tillit. Informant 3 sier: «Hele vårt *brand* er bygget på tillit til revisjon.» Informant 6 sier også: «Selskapet er jo ingenting annet enn ansatte og *brandet*.» Informanten sier videre:

Tillit er kjernen i *brandet* og det er jo sånn at tillit bygges i millimeter og rives i meter. Det er litt av det som gjør at de interne kvalitetsmekanismene vi har for nye tjenester må være der. Vi tåler ikke mange skandaler før tilliten får seg en knekk.

Informant 7 forklarer også hvordan revisjon handler om tillit:

Det er vel det revisjon handler om, det er en slags tillitsproduksjon. Du skaper tillit til at en bedrift er det den sier den er og gjør det den sier den gjør. Og det er forskjellige måter å skape den tilliten på. En måte er å gjøre revisjon, en annen er å bygge robuste systemer der det er tillit til systemet, tillit til at dataene flyter frem og tilbake.»

Tilliten i markedet kan utnyttes på to hovedmåter; gjennomføre nye tillitsbaserte tjenester, og som en fordel ved å tilby noe helt nytt, da merkevaren gir høy aksept i markedet. Informant 3 uttaler i tråd med dette:

Først og fremst er man et revisjonsselskap som reviderer finansiell informasjon, men så har man ikke helt tenkt på at det er utrolig mye mer enn finansiell informasjon som må revideres. For eksempel informasjon som leder til den finansielle informasjonen.

Informant 5 sier også: «Vi ser at behovet for tillit i en digital verden ikke blir noe mindre og da vil det jo være andre tjenester som seiler opp på siden av det vi tradisjonelt har drevet med.» Informant 1 uttaler seg også om dette: «Det finnes mye annen informasjon som det er viktig at er sann. Vi attesterer jo på regnskapet og leser årsrapporten, men vi sier ikke at alt som står i årsrapporten er sant.» Informanten bruker CO₂-avtrykk som et eksempel for en ny tillitsbasert tjeneste:

Man kan ikke bare si at det er grønt, man må få det bekreftet før man kan kalle det for grønt. Vi ser en økt etterspørsel etter å attestere på sånn type informasjon [...]. CO₂-avtrykk er noe som omverdenen vil kreve at er sant fremover. Hvordan kan man få til det uten en tredjepartsgjennomgang? Man kan bruke vår type selskap og *brand* til å attestere på sånn type informasjon.

Informant 6 nevner på samme måte bærekraftsrapportering: «Ta bærekraftsrapportering som eksempel, man avgir erklæring på at man driver grønt. Vi ser at den underliggende basiskompetansen som revisorene har kan brukes i andre typer tjenester også. Informant 5 nevner i likhet:

Bærekraft er en type *spin off* tjeneste av revisjonsproduktet som folk anser som en tillitstjeneste. Det kommer også noen tillitstjenester ut av Corona-krisen. Vi har fått indikasjon på at det kommer til å være noen attestasjoner selskaper må få fra revisor for å kunne få visse typer krisehjelp.

Informant 3 bruker Tidal-saken som eksempel på hvordan revisorer kan attestere på annen type informasjon:

Hvis revisor kunne gått god for [lyttertallene] hadde det vært mye enklere for markedet å akseptere. Her hadde ingen tiltro til Tidal lenger, så attestering av ikke-finansiell informasjon som leder til finansiell informasjon, tror jeg er et tjenestespekter vi kan levere.

Informant 5 bruker også Tidal-saken som eksempel:

Lyttertallene til Tidal danner grunnlaget for fordeling av inntekt til artistene, og det er egentlig ingen som bekrefter disse tallene. Kanskje en sånn type attestasjon kunne blitt relevant med tiden, at man får en revisor til å bekrefte det. Artistene er jo avhengig av å ha tillit til at beregningene er gjort på riktig grunnlag. Sånn type attestasjon på avspillingsfordelingen kunne vært starten på en type attestasjon innad i et nytt type marked.

Som nevnt mener flere informanter at introdusering av nye tjenester vil være lettere med den tilliten revisjonsselskapene har i markedet. Informant 1 sier: «Du kan ikke måle *brandet* i penger, men navnet er verdt ganske mye. Jeg tror at navnet, *brandet* og vår kunnskap kan brukes til andre ting enn ordinær revisjon».

Informant 7, på den annen side, sier at de fire store revisjonsselskapene kanskje stoler for mye på sin merkevare når det gjelder tilbud av nye tjenester:

Neste gang jeg sitter i en lederstilling i et vanlig selskap, kommer jeg nok ikke til å kjøpe noen teknologitjenester av et *big four* selskap. Fordi jeg vet, enn så lenge, at det er andre selskaper som i større grad lykkes med å tiltrekke seg og holde på dyktigere teknologer. *Big four* har ikke kommet så langt i den modningsreisen [...]. Jeg ville nok brukt *big four* til klassiske *big four* ting og brukt andre selskaper til mer teknologiorienterte problemstillinger. Men det er fortsatt mange ledere som ikke kjenner til den delen av konsulentøkosystemet som er nærmere *tech* og IT og som er mer komfortable med å jobbe med *big four* kultur. Det er noe de lettere kan forholde seg til og et språk de forstår og er trygge på. Så lenge *big four* selskapene klarer å tiltrekke seg nok *tech* kompetanse til å levere greit, ser jeg ingen grunn til at ikke de som foretrekker det kan fortsette å jobbe med *big four*. Men på de mer komplekse *tech* satsingene, tror jeg *big four* vil oppleve voksende konkurranse.

Størrelse og dominans

Noe som går igjen hos informantene er hvordan variasjon i størrelsen på revisjonsselskapet påvirker selskapenes tjenesteinnovasjon. Informant 1 sier blant annet:

Ofte vil man jo se at hos store selskap er det ganske tungt å drive en endring. Man må ha med seg mange på lasset for å få det til [...] det krever at [x-antall] partnere sier at det høres fornuftig ut. Det tar tid å overvinne, overbevise og forklare effekten av det for så mye folk.

En fordel hos de fire store, påpekt av flere informanter, er at de, som en del av et globalt selskap, har mulighet til å utnytte det internasjonale nettverket til å drive innovasjon. Dette forklarer informant 4: «Det er en fordel å være en av de fire store fordi man har mye mer ressurser, og man har et internasjonalt nettverk. Hvis jeg står stille med noe så kan jeg ringe noen i Nederland, UK eller Tyskland.» Informant 1 mener likevel at dette kan være et hinder for større radikale innovasjoner, da disse gjerne vil finne sted i de større globale kontorene: «Innovasjon på veldig stort nivå, vil skje globalt, altså hvordan store verktøy rulles ut».

Alle de fire store har konsulentavdelinger som de også utnytter i innovasjonssammenheng, slik informant 6 viser til:

Jeg for eksempel, jobber nå med advokatselskapet, for det er en del likheter mellom det vi gjør nå mot revisjon og det de skal gjøre. Inne i det revisjonsprosjektet jeg sitter i har vi med folk i fra rådgivningsenheten, fordi de er vant til å tenke på en litt annen måte. Tjenestedesignere for eksempel, og folk som jobber med tekniske løsninger som vi prøver å lage ut mot klientene.

Funnene viser også at selskapenes dominerende markedsposisjon gjør at flere selskaper ønsker å drive innovasjon internt fremfor å *outsource* eller samarbeide med andre, da de slik Informant 6 sier: «har mer muskler til å gjøre ting». Informant 5 bekrefter dette:

Det kan fint være at det er endel *software selskaper* som begynner å lansere løsninger, for at alle de små revisjonshusene kan hive seg på og kjøpe som en tjeneste [...] men det er [...] noe de fire store eller fem store ofte heller har lyst til å utvikle *in-house* for å beholde det selv. Men igjen sørger det jo for at de store [...] bruker lenger tid, eller det er ofte vanskeligere å få det implementert, da man er såpass mange.

Informant 4 sier seg enig, og mener eksternt samarbeid i revisjon som oftest ikke finner sted: «Vi tilbyr hjelp å implementere internkontroll i ERP-systemet SAP og da jobber vi sammen med noen tekniske eksperter fra et annet konsultentselskap. Men det er unntaket, mer enn regelen.»

Informant 2, på den annen side, mener at samarbeid med *startups* er en viktig måte å sikre innovative løsninger, slik informantene demonstrerer med et eksempel:

Vi jobber jo tett med flere *startups*. Jeg holder blant annet på med et samarbeid med en norsk *startup*, [anonymisert], som jobber med automasjon av *accounts payable* prosesser, altså fra du kjøper noe til du betaler for det, så fra du har mottatt fakturaen, går alt automatisk frem til ting er bokført i ERP-systemet.

Informant 2 og 5 påpeker at deres dominerende posisjon i markedet gir en spesiell konkurransesituasjonen. Informant 3 sier: «Markedet i Norge er nok litt metta tror jeg. [...] vi har noen store selskaper og så har vi ikke så veldig mange andre.» Konkurransesituasjonen betyr at nye selskaper i større grad er avhengig av å etablere nisjer for å lykkes, men denne typen spesialisering vil være lite hensiktsmessig for store selskaper. Informant 2 sier:

Mindre *startups* må ha en nisje der de kan gjøre det bra. Og der ser vi at [anonymisert] i de siste sikkert 10-15 årene, har drevet med veldig rettet dataanalysetjenester og det er kanskje enklere for de å spisse seg enda mer [...] men det er ikke nødvendigvis så enkelt. Det går også an å starte opp et nytt tjenesteområde som skal drive med noe helt nytt, men det vil være litt mer utfordrende kanskje.

Informant 5 viser til samme poeng:

Noen tar en nisje og noen tar en annen. For eksempel er det noe som heter Lege Regnskap. Det er et regnskapsføringsselskap som kun leverer regnskap til legesentre. [...] Fryktelig nisje, som har automatisert så mye de kan og spesialisert seg mot lege, som er *spot on* for dem, men da er det mange som ikke henvender seg til dem.

Likevel mener informant 7: «[Revisjonsselskaper] bør følge med på hva de små innovative selskapene driver med, og når de ser at de gjør noe som er fornuftig bør de kjøpe dem opp. Å ignorere dem alt for lenge vil være skummelt.» Videre sier informanten at konkurransen kommer til å vokse på to fronter:

De vil få det direkte fra skyleverandørene [Google, Microsoft, Amazon og IBM] som stiller med tekniske ressurser, altså som en del av pakken når de prøver å få klientene til å bruke sine skytjenester [hovedsakelig i konsulentsektoren]. De vil også få konkurranse fra etablerte, men også nye, hybridselskaper [...], selskaper som er en slags skjæring mellom dataanalyse, teknologi og mer tradisjonell *management consulting*.

Forretningsmodell

Seks av informantene velger å belyse revisjonsselskapenes forretningsmodell, og mener at tid er en knapp faktor som påvirker innovasjon. De beskriver en interessekonflikt mellom å bruke tid på innovasjon internt og å bruke tid hos klienter. Informant 2 forklarer denne problematikken slik:

Vi har jo ofte mål om å fakturere kunder for 40 timer i uka. Det er jo sånn tradisjonelt sett selskaper har tjent penger. Det gjør jo at hvis du er ute hos kunder 40 timer i uka, og hvis du bare skal jobbe 40 timer i uka, har du begrenset tid til å drive med innovasjon. Det gjør at tjenesteinnovasjon blir mer overskuddsarbeid, kanskje i enda større grad enn «vanlige» bedrifter, der de kanskje har egne stillinger som utelukkende driver med det [...]. Du får ofte bedre betalt for å bruke tiden din ute hos kunder [...]. Det blir sånn sett insentiv for å være ute hos kunden og ikke bruke tiden internt, men selvfølgelig får man

jo intern anerkjennelse og belønning for å bruke tid utover de 40 timene på å drive med tjenesteinnovasjon.

Videre viser informant 6 at dette skaper ytterligere konflikt, da ansatte med spisskompetanse ofte er veldig etterspurt i markedet:

I det en person har en eller annen spisskompetanse som en klient er veldig interessert i å få ut, er det tungt å ta den personen ut av kundeoppdrag for å jobbe internt med innovasjon. I de typen tilfeller hvor det er helt spesifikke ting, ønsker man å gjøre den innovasjonen på kunden fordi man har et prosjekt med spesifikt behov.

Dette sier informant 2 seg enig i:

Det blir veldig vanskelig, fordi de folkene du ansetter for å drive med innovasjon, er jo veldig etterspurt i markedet. [...] hvis du får inn flinke folk til å drive med tjenesteinnovasjon, har andre folk også lyst til å bruke de, og hvis de betaler flere tusen i timen for å ha dem som en toppressurs, er det vanskelig å lage et *business case* for å drive med det internt.

Informant 7 forklarer videre:

Noen har stor arbeidskapasitet, men det at du sikter på at du skal ta ut all kapasiteten mener jeg absolutt hemmer innovasjon. Hovedgrunnen til at det er så hemmende er at du må ha de som skjønner forretningsproblemet, de er viktigere enn teknologene. Dels for å sikre at du treffer på forretningsproblemet, da det er masse innovasjonspenger som er kastet bort på å bygge flotte tekniske løsninger på problemer som ingen hadde [...]. Hvis folk ikke har tid til å bidra med forankring, prøving og feiling fordi de er presset på kapasitet, da funker det ikke.

Som et resultat ender det ofte med at innovasjon blir overskuddsarbeid. Det er flere av informantene som påpeker vanskeligheten med å drive innovasjon på en slik måte. Informant 5 forklarer dette med et eksempel:

Du er ikke innovativ best etter at du har jobbet 14 timer og kanskje skulle ha skutt inn en time til [...] Hun som er med å styre dette prosjektet, gikk inn i rollen og hadde fått beskjed om å frigjøre 50 prosent av tiden til å tenke, være kreativ og ha en tom kalender. Men så dukker det opp ting [...] du klarer ikke å rydde kalenderen. I tillegg er revisorer vant til å jobbe på, så det å aktivt frigjøre tid til å tenke kreativt er vanskelig [...]. Det er litt vanskelig å være innovativ *on command*.

Videre forklarer informanten at det skapes et forventningspress for å lykkes med innovative løsninger. Dette fordi tiden anses som dyrebar og kunne vært brukt andre steder dersom innovasjonen ikke lykkes. Dette er et insentiv for å ha mindre fokus på innovasjon:

Folk forventer en leveranse og man må jo gjennom ganske mange dårlige ideer for å finne en god en. Ja, du kunne jo hjulpet meg med det og det, men nei, jeg forsøkte å komme opp med dårlige ideer istedenfor. Det er vanskelig å forsvare når man forventer en effektivitet.

Informant 3 påpeker også hvordan tid er en knapp ressurs som reduserer fokuset på innovasjon:

Jeg tror, vi har utrolig mye å gjøre [...], da må man rett og slett ha dedikerte stillinger til det da, fordi nå sitter jo folk og jobber 150 prosent. [...] det er ikke sjans å ta det fra første januar til rundt 30. juni, da må man heller bruke høsten til det.

Innovative løsninger tar gjerne tid før de har verdiskapende effekt, men når fakturerbarhet måles, oppstår et kortsiktig perspektiv. Informant 3 og 4 mener man er avhengig av å se effekter av innovasjon på bunnlinjen med en gang. Dette er noe man gjerne ikke gjør, slik informant 3 forklarer: «Man må se effekten på bunnlinja med en gang, og det er ikke nødvendigvis så enkelt hvis man skal ha en innovasjon. Det tar jo litt tid før det faktisk kommer i gang og man ser effekten av det.» Informant 4 er enig at korttidsperspektivet er med på å redusere innovasjonsfokuset:

Alle ønsker å gjøre noe innovativt, men man trenger resultatene og man de trenger de nå. Som regel hvis man innfører dataanalyse i en revisjonsprosess får du effektiviseringsgevinst fra år 3, så det er ikke så enkelt å bare snu seg rundt. Det er kanskje enklere å fortsette som man gjorde i fjor, det gikk jo rundt.

Både informant 2 og 6 ser problematikken, og begge nevner hvordan selskapene i fremtiden kan jobbe for å redusere insentivene til å jobbe eksternt hos klientene. Dette ved å redusere fokus på måling av fakturerbarhet. Alternativet er en abonnementsløsning, slik informant 2 sier:

Vi vil på en måte gjøre jobben som en tjeneste, men med en abonnementsløsning. I stedet for at klienten betaler per time, ser vi at det kan være mye mer skalerbart, og da trenger man ikke nødvendigvis ha flere folk for å levere til flere klienter.

Informant 6 beskriver en lignende løsning som kan redusere sannsynligheten for at innovasjon blir overskuddsarbeid:

Per i dag, selger vår type bedrifter veldig mye basert på timer. Du betaler per time. Så kan det være du får en fastpris, men det er fortsatt timer som er innsatsfaktoren og som til syvende og sist danner grunnlaget for regningen. Det vi ser for oss fremover er at det kommer til å bli mye mer, kall det abonnementstjenester på ting [...]. Det er i kombinasjon med nye produkter, men med det følger det også andre prisingsmodeller.

Partnerstruktur

Informant 2 og 7 viser hvordan revisjonsselskapenes tradisjonelle partnerstruktur har en hemmende effekt på innovasjon. Informant 7 beskriver dette på følgende måte:

Partnerstruktur er litt sånn føydalt lagt opp [...] som partner vil du aller helst løse prosjekter med dine folk, fordi da har de bra faktureringsgrad og får bra kundekontakter [...]. Nesten innebygd i partnerstrukturen er element av imperiebygging [...]. Det er en draging mot å prøve og løse ting med sine folk først, mens for å lykkes med innovasjon trenger du ofte å jobbe mye mer på tvers [...] Sånn det er nå så har alle partnere en teknolog som sitter her og der, og løser tekniske ting for den partneren, men i teorien burde de jobbet mye mer på tvers, for å få løse tekniske ting sammen.

Informant 4 sier følgende om partnerstruktur:

I noen tilfeller er det sånn at det er en partner som har et team og ønsker først og fremst å få sine folk i jobb. Partneren har ikke nødvendigvis lyst til å involvere andre, selv om de kanskje har en kompetanse som prosjektet kunne trenge.

Likevel mener informant 2, på den annen side, at partnerstruktur kan være en fordel ved mindre innovasjoner, da beslutningsveien for innovasjonsprosjekter kan reduseres:

Det kan være ganske korte beslutningsveier fordi alle partnerne er jo medeiere i selskapet, så de kan ta ganske store beslutninger selv for sitt eget område. Men visse ting som omfatter hele selskapet, da blir det litt flere *gateways* man må gjennom.

Informant 3 poengterer at yngre partnere forstår teknologi best og vil ha et større fokus på innovasjon: «Den yngre garde kommer med en helt annen forståelse for teknologi, enn de som nå er på vei ut av selskapet gjør. [...] Man har også en del yngre partnere, som forstår teknologi.» Informant 7 er enig i dette og også mener at alder på partnerne har betydning. Eldre partnere har gjerne ikke like stort ønske om å investere i teknisk innovasjon, da disse har mindre teknisk forståelse og mindre tid igjen i selskapet. Dette mener informanten vil kunne hemme investeringsbeslutninger i revisjonsselskaper:

De yngre partnerne har mindre tyngde i ledergruppen enn de eldre partnerne. Det er kortere tid til de eldre partnerne skal *cashe ut*, og hvorfor skal de da investere i ting som ikke kommer de personlig tilgode? [...] det er en litt annen dynamikk enn du har i et vanlig selskap som er ansvarlig for langvarig avkastning til aksjeeierne sine.

Informant 7 påpeker også hvordan det å ta tunge investeringer ofte er en vanskelig beslutning for partnere:

Det er også slik at digital innovasjon er sjansespill, altså inneholder det et element av gambling. Noen ganger gjør man ting som gir stor profitt [...] Andre ganger prøver man på ting som viste seg å ikke funke [...] Det var ikke nødvendigvis dumt å gjøre det, for da man prøvde var det et eksperiment som så ut som det var verdt å ta, men det viste seg at svaret på eksperimentet var negativt. Med en partnerrygg handler det veldig mye om resultater i en ettårig horisont. Det å pushe gjennom en tung investering som blir vellykket er kult. Da får du applaus og stjerne i boken, men det er risikabelt fordi historiefortellingen om at det her var verdt å gjøre, og at de må jo ta sjanser når de driver med innovasjon, blir fort glemt hvis du har kostet dine kollegaer noen millioner i bonus hver. Det gjør at du skal ha ganske mye bein i nesa som partner for å *pushe* beinhardt på å gjøre ting veldig annerledes og tvinge gjennom tunge investeringer i noe som er en ny måte å tenke på. Det tryggeste er å gjøre *business as usual* fordi oppsiden ved å tvinge gjennom noe som lykkes er mindre enn nedsiden ved å tvinge gjennom noe som anses som mislykket.

4.2.2 Teknologiske ressurser

Teknologiske ressurser anses som viktige i revisjonsselskaper. Informant 4 poengterer at «teknologi er ikke en fysisk ressurs, da vil jeg heller si det er lisenser eller *intellectual property*». Informant 6 sier seg enig i dette: «jeg skjønner hva man tenker når man har infrastruktur og teknologi som fysiske ressurser, fordi tradisjonelt så var det jo det.» Teorien viser at teknologiske ressurser kan bidra til å løse utfordringer i revisjonsselskaper. Vi ser at

flere informanter nevner slike utfordringer, informant 5 sier at det har vært diskutert en løsning i EU der man kan revidere selskaper i andre EU-land: «Det vurderes jo hvorvidt revisjonstittel skal endres, sånn at det blir en *EU wide revisjon* [...]. En revisor i Romania kan vel så gjerne revidere et norsk selskap som et i Romania. Det endrer jo *ballgamet* ganske drastisk.» Informant 1 uttaler også: «Man kunne kjøpt revisjon fra hvem som helst og fått en revisjonsberetning som er tilnærmet lik. Etter all sannsynlighet ville man fått en ren revisjonsberetning uavhengig av hvem man bruker [...]»

Flere av informantene påpeker at kundesammensetning påvirker innovasjonsgrad. Informant 2 sier: «Det er ikke så mye *blue-ocean* i revisjonsbransjen, der er på en måte mye av markedet tatt, mens for *advisory-delen* så finnes det mange flere nye markeder å ta.» Informant 3 er enig i dette: «Markedet i Norge er nok litt mettet [...] vi har noen store selskaper, og så har vi ikke så veldig mange andre». Videre viser informanten til et eksempel på hvordan norske kundesammensetning krever annen innovasjonsgrad enn i USA:

Norge er jo litt sære. For eksempel sånn som [anonymisert], [...] da måtte man gjennom en kjemperunde globalt, fordi det er et norsk utviklet verktøy, som kun egentlig er egnet for Norge og Norden. Da har du et svare strev med å fortelle USA at det er det vi må. Vi har ikke noe valg, så det er en ulempe. Alt det som vi lager lokalt i Norge, altså det jeg sitter og programmerer det vet ikke global noe om [...] for det er helt særnorsk.

Informant 5 viser også hvordan denne kundesammensetningen gjør at norske revisjonsselskaper jobber mer med inkrementell innovasjon enn for eksempel amerikanske revisjonsselskaper:

En spesifikk partner i Norge hadde flere kunder enn hele det amerikanske selskapet, nettopp fordi USA kun har gedigne kunder. De trenger en ganske annen type tjenesteinnovasjon enn det vi gjør her fordi vi har flere mindre kunder og repetitive oppgaver [...] så akkurat kundesammensetningen har også endel å si nettopp for tjenesteinnovasjonen. Ta for eksempel [anonymisert]. Det var egentlig en sånn lavterskel ting som teamene kan ta i bruk og investere veldig lite tid per kunde, og så kan man egentlig i prinsippet ta det med ut til alle. Det er jo *spot on* perfekt for norske forhold, og de norske teamene. Men USA hadde ikke satt pris på det på samme måten, fordi de fint kunne forsvare å bruke 300 timer på en analyse på akkurat dette området for å kunne komme med verdi til ledelsen.

Informant 3 sier seg enig, og sier det er enda viktigere med prosessfokusert innovasjon i Norge, da det er mange *compliance-krav*: «Det er veldig prosessfokus fordi det er så mye *compliance*, så da må man egentlig prøve å gjøre det mye enklere for alle som skal gjennom det *compliance-kjøret*, og få den opplevelsen til å bli bedre [...]»

Videre kan teknologien brukes som et element i nye tjenester eller være driver for innovasjonsprosessen. Vi velger først å se på hvordan teknologi er et element i nye tjenester,

basert på eksempler fra informantene. Vi går deretter over til å se på hvordan teknologi kan danne muligheter for innovasjonsprosesser i fremtiden.

Flere av informantene viser hvordan de har utnyttet teknologi til å komme med nye typer tjenester eller utviklet nye måter å gjennomføre lovpålagte steg i revisjon, ved å utnytte digitale verktøy. Informant 1 sier: «Vårt revisjonsprogram er veldig spisset til revisjon, men støtteprogrammene rundt er jo programmer som dere kan laste ned på PC-en eller betale lisenser for. Det kan jo brukes til mye annet utenfor revisjon [...].» Videre viser informanten et eksempel på hvordan revisor kan bruke teknologi i kombinasjon med tillitsrollen i samfunnet, til å attestere på annen informasjon enn kun finansiell:

Man har begynt å høre om grønne obligasjoner [...] Man kan ikke bare si at det er grønt, man må få det bekreftet før man kan kalle noe for det [...] Vi ser jo en økt etterspørsel etter å attestere på sånn type informasjon.

Informant 7 beskriver hvordan de har brukt algoritmer og skapt et dataprogram som analyser relasjonstransaksjoner:

I gamle dager ble relasjonstransaksjoner analysert ved at du manuelt gikk gjennom lister over ansatte og leverandører, og prøvde å finne koblinger mellom disse. Vi har nå bygget et dataprogram som gjør analysen automatisk, henter inn data om hvem som kjenner hvem og hvordan, og lager sånn digert relasjonsnettverk som leter etter koblinger [...].

Informanten beskriver også hvordan selskapet har kunnet ta i bruk teknologi til å bedre avdekke hvitvasking, noe revisor skal vurdere etter krav i hvitvaskingsloven:

Vi hjelper endel kunder med anti-hvitvasking [...]. Den klassiske måten å prøve og fange opp transaksjoner knyttet til hvitvasking, er å definere et sett med ekspertregler: Hvis det er et så og så stort beløp i kontanter, så og så ofte, skal vi flagge og undersøke det [...], du koder opp masse *if* og *then statements* basert på erfaringer og magefølelse [...]. Noe vi jobber med nå, er å ta en mer systematisk, datadrevet tilnærming istedenfor at man fastsetter disse terskelverdiene [...] og bygger anti-hvitvaskingsreglene på statistisk grunnlag versus kun kvalitative vurderinger.

Informant 4 viser til hvordan de har implementert RPA-teknologi for å spare timer med arbeid: «Ved å bruke datadrevet *compliance* blir det jo etterhvert større bruk av kunstig intelligens og den type algoritmer». Videre viser informanten et eksempel på hvordan selskaper har implementert RPA-teknologien for å effektivisere steg i revisjonsprosessen:

Det blir brukt RPA til å automatisere mye av revisjonen fordi det er veldig mange små steg man må ta, og de tas på samme måte hele tiden, og det er relativt få som faktisk krever at et menneske ser på det. For eksempel å vurdere estimater, da var det noen som visste om mulighetene for RPA. Ved en slik automatiseringsløsning har robotene klart å gjøre 15-20 årsverk med arbeid på ganske kort tid.

Flere av informantene ser effekten av å øke den teknologiske bruken, der de også ser potensial for digitale verktøy i innovasjonsprosesser i fremtiden. Informant 2 viser til effekten av økt teknologisk implementering i selskapet sitt:

Siden 2015-2016 har ganske mange selskaper begynt å bruke *software* og *boter* for å automatisere regelbaserte og standardiserte oppgaver [...]. Vi har 15-20 roboter bare på revisjon. Helt i begynnelsen så vi at de sto for 20-30 prosent av effektivitetsøkningen, så man merker allerede at det spiller inn.

Videre forklarer informant 7 hvordan det jobbes med implementering av kunstig intelligens:

Innenfor kunstig intelligens jobber vi mye med tjenester knyttet til å verifisere at algoritmene gjør det de skal og at de er trygge. Vi kan gå inn og se på datagrunnlaget og prøve å angripe algoritmen ved å bruke vanlige triks vi vet fungerer. Vi manipulerer den for å se om den er robust [...].

Informant 3 og 5 sier at informasjonen man reviderer er utdatert og dermed ikke oppfyller brukerbehovet. Informant 5 bruker den dagsaktuelle Covid-19-situasjonen til å fremheve viktigheten av å utvikle den tradisjonelle revisjonen, slik at kontrollhensynet som er det fundamentale i revisjon ivaretas i større grad. Informanten ser i likhet med informant 3 muligheter for en revisjon som ikke er preget av kalenderen, men heller mer kontinuerlig eller basert på ulike hendelser i selskapet. Informant 5 beskriver dette på følgende måte:

Den modellen man har nå hvor man sitter og reviderer alt som skjedde mellom 1. januar og 31. desember i fjor, er jo snart halvannet år gammel data. [...] Hva ting var verdt 31. desember er noe helt annet enn det det er verdt nå. Man ser vel for seg at med tiden [...] går det mot en mer *real time audit*, at man ikke nødvendigvis har årsrevisjon slik vi kjenner den nå. Det kan godt være at skattemyndighetene øker sine kontroller veldig mye mer, antakelig som en konsekvens av at revisjonsgrensene endres [...]. Revisjon som produkt har egentlig ikke all verdens verdi for ganske mange selskaper, da man egentlig bare trenger revisjonsberetningen fordi det er noe man må ha. Man kan rett og slett oppfylle dette kontrollhensynet bedre ved at myndighetene kjører maskinelle kontroller [...]. I stedet for å ha revisjon hvert år, bør man heller ha det i forbindelse med at man skal utstede obligasjoner, ta opp lån, kjøpe eller selge selskaper [...] da blir det jo mer skreddersøm i hver enkelt revisjon.

Informant 3 forklarer hvordan en tilnærming til kontinuerlig revidering vil redusere presset på revisor rundt årsoppgjøret, da tradisjonell revisjon skaper mye overtidstimer:

Det jeg egentlig ønsker er jo mer *live revisjon*, at vi kobler oss på klientenes regnskapssystem [...]. Vi får revidert månedsavslutningen hele tiden, slik at årsoppgjøret nødvendigvis ikke blir så tungt. Det er jo fullt mulig å gjøre, man må bare ha to plattformer som snakker med hverandre. Det må være en revisorportal, og så må du ha regnskapssystemet til klient. Med SAF-T så ser jeg at det skal være mulig, det er bare at det vil kreve utrolig mye datakapasitet.

Informant 3 viser her at implementering av lovpålagt SAF-T vil åpne opp for en tilnærming til kontinuerlig revisjon i fremtiden. Det er flere av informantene som fremhever implementering av SAF-T som noe som vil kunne endre revisjonsyrket i fremtiden. Informant 1 sier:

Alle regnskapspliktige selskap i Norge må være parat når skatteetaten krever det. [...] Det skatteetaten ser for seg på lang sikt, er å få disse filene hele tiden. [...] Man sender jo terminmeldinger på moms [...], hva hvis du bare kan se den terminmeldingen hver eneste dag, hvert eneste sekund, hver eneste time. Skatteetaten vil jo egentlig med det de har krevd nå kunne revolusjonere mye av revisjonen og sine egne oppfølging av skatt og avgift. Vi kan jo også benytte SAF-T filene, det er som gull for oss fordi det er standardisert. Vanligvis må vi jo tilpasse oss klientene og det systemet de bruker men nå trenger vi jo ikke å gjøre det, så vi vil i mye større grad kunne spørre om filer.

Informant 7 påpeker også:

SAF-T-standarden åpner opp for å lettere gjøre analyser på regnskapsdatauttrekk [...]. Vi begynte å bygge løsninger som gjør de tingene automatisk [...] Nå når vi uansett har bygget denne riggen [...] kan vi ikke da bygge masse andre interessante analyser oppå den? [...] når du først får bygget det, kommer resultatene på direkten. Da er kostnadene de samme om du gjør det en gang, eller 10 000 ganger. I motsetning til om et menneske skulle sittede og gjort alle de analysene, som i gamle dager.

Selv om teknologien har stort potensial i innovasjonsprosessen, ser informantene, som diskutert over, at potensialet ikke utnyttes i den grad det kunne vært gjort. Flere av informantene er enige om at det ikke er teknologien som er et hinder for utnyttelsen, men heller mangel på kompetanse. Informant 6 mener at selskapene har god tilgang på teknologi:

På teknologisiden [...] er det tre store i verden; Amazon, Google og Microsoft Usher [...]. Det ligger klart for oss til å ta i bruk hvis vi ønsker å gjøre det. Tilsvarende også hvis du har et eller annet programvareprodukt som du ønsker å kjøpe. Det er også rutiner på plass på det og vi får jo tak i det hvis vi har et godt *business case* [...]. Teknologien er der fordi leverandørene står der, så det er egentlig mer et kompetansespørsmål, om vi har rett kompetanse til å ta den i bruk.

Informant 2 mener også at selskapet deres har god tilgang på teknologi:

Man samarbeider med [anonymisert] for å kunne benytte seg av de ressursene som de har, både mennesker og *software/hardware*. Hvis vi ønsker å teste ny teknologi, har vi vårt eget miljø der vi kan teste det vi ønsker av maskiner, uten at det går ut over våre egne.

Informant 6 viser til konkrete eksempler på hvordan revisjonsselskapene ikke får utnyttet potensialet de ser i teknologien:

For fire-fem år siden sa alle sammen at Big Data skulle endre revisjonsbransjen fullstendig. For to-tre år siden skulle Blockchain endre revisjonsbransjen fullstendig. Nå tror man kanskje at AI skal endre revisjonsbransjen fullstendig.

Informant 2, 3 og 4 uttaler seg i tråd med dette, og mener det kreves høyere teknologisk kunnskap for å kunne utnytte *blockchain* og annen teknologi i fremtiden. Informant 3 sier: «Man har jo *blockchain*, og må kunne revidere *blockchain*. Det krever også en forståelse av *blockchain*, samtidig som man må jobbe med revisjon av algoritmer som også blir fremtiden».

Informant 2 sier også:

Jeg tror at *blockchain* som teknologi har potensial til å gjøre store disruptjoner i mange forskjellige markeder, det kan eliminere behovet for tredjeparter. [...] hvis alt i et selskap hadde vært basert på *blockchain* teknologi, så hadde det kanskje ikke være behov for revisor. Det er noe av potensialet i *blockchain*, det er jo ikke tatt ut på langt nær enda.

Informant 4 påpeker hvordan nye teknologiske verktøy vil endre måten å revidere på, som igjen vil kreve en annerledes kunnskapsform enn tradisjonell revisjon:

Kunstig intelligens eller *blockchain* kommer til å bli mer relevant, hvis for eksempel klienter legger ting oppe i *cloud*, må vi revidere på en annen måte. Hvis de i større grad driver nettbasert, eller for eksempel har sånn type pris-roboter som oppdaterer prisene fortløpende, kan vi ikke kjøre gammeldagse analyser. Det er få revisorer som har kompetanse på IT-revisjon og test av automatiske kontroller. Det kommer til å bli mer og mer viktig i fremtiden [...] det blir behov for annerledes kompetanse.

Informanten mener også at økt implementering av teknologiske verktøy øker fokus på IT-revisjon, deriblant fokus på *cyber security*: «Det går mot økende grad av automatisering og da blir nok *cyber-trusler* mer viktig å revidere.»

4.2.3 Intellektuelle ressurser

Kunnskap er ansett som en av de viktigste intellektuelle ressurser i selskaper som tilbyr kunnskapsintensive tjenester. Når det gjelder kunnskap viser informantene til to hovedfunn. Det første går på hva selskapene gjør for å sikre at de ansetter riktige folk, og hvordan de jobber for å beholde disse. Det andre handler om kunnskapsdeling og hvordan selskapene transformerer kunnskapen slik at de kan bruke den som en del av tjenesteinnovasjonsprosessen.

Flere av informantene sier at hovedkilden av ansatte er økonomer eller folk med mastergrad i regnskap og revisjon, men at de ønsker å ansette folk med mer tekniske ferdigheter, da disse kan hjelpe å drive innovasjon. Videre nevnes det at økonomer ofte tenker likt, noe som påvirker kvaliteten på kunnskapsdelingen. Informant 1 beskriver dette på følgende måte:

Vi rekrutterer jo ganske bredt. [...] Selv om revisjon er et veldig spesielt yrke, skal vi ikke bare ha folk med mastergrad i revisjon, selv om det er en fordel. Vi er også opptatt av å ha flere typer mennesker, for revisorer kan jo ofte ende opp med å tenke ganske likt på grunn av det *mindsettet* man kommer med [...]. Og så kan det hende at vi skal spisse oss enda mer i fremtiden, tenke enda bredere, at det ikke trenger å være økonomer engang, men mer teknisk bakgrunn [...].

Informant 3 sier: «I revisjon er det nok fremdeles preg av at man har en del som er veldig glad i regnskap og revisjon. De kan helt sikkert drive med tjenesteinnovasjon de også, men de har ikke nødvendigvis utdanningen til det.»

Informant 7, som er den eneste av informantene uten økonomisk bakgrunn, viser til viktigheten av den økte bruken av teknologi, og hvordan dette gir et økt behov for spesialister:

Mye av det revisorer gjør i dag er jo ting som vil bli del-automatisert [...]. Etterhvert som du får mer direkte integrasjon med regnskapssystemer inn til skatteetaten, vil det være mindre behov for klassisk godkjenning av at de aggregerte tallene stemmer med grunnlagstallene, fordi sjekkene foretas mer automatisk. [...] Som med så mange andre yrker, ser man en gradvis dreining fra generalister inn mot tekniske spesialister, da det går mer mot innslag av teknologi, altså programmering og jobbe med IT- systemer.

Det økte behovet for IT-kompetanse bekreftes av informant 2 som viser til hvordan den digitale avdelingen i selskapet har vokst siden 2017:

Det er jo mye større etterspørsel etter konsulenter som kan noe om digitalisering [...] i 2017 var vi 20 personer i digitalavdelingen, mens nå i 2020, er vi nærmere 200. Det er jo en ganske stor økning på antall mennesker i hvertfall, og de fleste er sysselsatt, så man merker jo at den typen ressurser er veldig etterspurt i markedet.

Slik informant 3 sier så er det mye spesialistkompetanse i revisjonsselskaper, noe som krever fokus på deling av slik kompetanse:

Det er mye *know-how* i revisjon, spesielt i posisjoner hvor det er unik kompetanse, som for eksempel spesialistkompetanse på IFRS [International Financial Reporting Standards]. Dersom man ikke klarer å transformere denne til organisatorisk kunnskap og å spre denne kunnskapen over flere arbeidere, gjør man seg selv *uerstattelig* i praksis.

Denne spesialistkompetansen gjør at man får et tap av intellektuelle ressurser når arbeidere med kunnskap forlater selskapet. Informant 1 poengterer at dette har sammenheng med revisjonsselskapers sterke merkevare:

Vi har bygd opp et *brand* som gjør at folk ønsker å starte, men samtidig har man bygget et *brand* som gjør at andre arbeidsgivere ønsker folk fra selskapet vårt. Det at man har et sterkt *brand* er positivt for rekruttering, men også negativt. Arbeidserfaringen og å jobbe i slike selskap gjør de ansatte attraktive på arbeidsmarkedet, der folk kan få muligheter de ikke kan si nei til.

Dette kan, ifølge informant 1, være en grunn til høy turnover i revisjonsselskaper. Det poengteres likevel at dette ikke nødvendigvis skader selskapet nevneverdig: «Det er alltid sånn at erfarne er mer verdifulle for et selskap enn de som ikke er erfarne.»

I likhet med funnene innen teknologi viser informantene viktigheten av å være bevisst på hvem man ansetter, fordi dette er en strategisk ressurs. Fokuset er på å bygge sterke fagmiljøer slik informant 2 forklarer: «Vi gjør veldig rettet rekruttering av erfarne, så man sørger for å bygge sterke kunnskaps- og fagmiljøer [...] og på en måte sørger for at vi har de beste folkene innenfor de tjenesteområdene vi driver med.»

Informant 6 sier også at de går over til å ansette folk med forskjellig utdanningsbakgrunn for å styrke selskapets kompetanse:

Etterhvert har vi tatt inn industrielle økonomer og ingeniører, altså folk med annen type bakgrunn, nettopp for å få spredningen i fagkompetansen og komme med kryssfaglig team [...] det har skjedd ganske mye de siste årene, altså har vi fått inn folk med forskjellig kompetanse.

Informantenes utsagn handler altså i stor grad om selskapenes utnyttelse av kunnskap for å drive innovasjon. De sier at kryssfunksjonelle team kan være en viktig ressurs for innovasjonsprosessen, og Informant 7 eksemplifiserer hvordan kryssfunksjonelle team er viktig for idé- og utviklingsfasen i innovasjonsprosessen. Dette fordi folk med ulik bakgrunn og kompetanse kan hjelpe å bygge tekniske løsninger sammen:

Det er et spekter, fra de som tenker mest forretningsnært i den ene enden, altså revisorene med revisorbakgrunn som ikke har noen spesiell teknologibakgrunn [...], til de rene teknologene: folk med IT-utviklingsbakgrunn, matematikerbakgrunn, fysikerbakgrunn [...]. Vi jobber veldig ofte i kryssfunksjonelle team. Hvis vi starter i den forretningsnære enden, er det verktøy [...] som gjør at du kan gjøre mer avanserte deskriptive analyser [...] hvor det er lettere å dele analysene med tredjeparter og sånt. Det brukes en del RPA-løsninger [...] hvor du er en slags programmerer uten å kunne programmere [...]. Det fine med de verktøyene er at de menneskene som skjønner forretningsproblemene best kan bygge digitale løsninger og støttetjenester [...]. Ulempen med den typen verktøy er at hvis du skal bygge store, tunge, skalerbare løsninger som skal brukes av mange over lang tid, vedlikeholdes og være robuste overfor dataflyt eller datainnbrudd, kommer man til et stadie der den typen verktøy kommer til kort. Da er det mer verktøy fra IT-utvikler og *data science* som blir aktuelle.

5 Drøftelse

5.1 Teoretiske implikasjoner

5.1.1 Forskningsspørsmål 1: Hva kjennetegner tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?

Alle informantene beskriver ulike prosesser for innovasjon. Ingen viser til en formell eller standardisert prosess for tjenesteinnovasjon, og funnene våre tilsier at prosessen avhenger av hva slags tjeneste det er. I henhold til Fagerberg et al. (2005) oppstår en ny tjeneste som resultat av en innovasjonsprosess, som kan variere med bedriftsstørrelse, forretningsstrategi og tidligere erfaring med innovasjon (Fagerberg et al., 2005).

Idéfasen

Alle informantene poengterer at standardene og lovregulering som revisor må forholde seg til hemmer innovasjonsprosessen. Funnene viser at uavhengighetsreglene setter størst

begrensning for innovasjon og at revisorer mener det er vanskelig å komme opp med innovative ideer som er i tråd med regelverket. Likevel beskriver alle informantene en kultur som er åpen for nytenkning, der alle ansatte kan komme med nye ideer og forslag til nye tjenester. I funnene våre kalles denne prosessen for intraprenørskap. Funnene våre om idéfasen er i stor grad i tråd med Sundbo & Gallouj (2000) sin teori om profesjonell tjenesteprosess og organisert strategisk tjenesteprosess. I begge mønstrene beskrives de profesjonelle ansatte som *bedriftsentreprenører*. Det informantene har beskrevet om idégenerering og hvordan innovasjon oppstår tyder på at innovasjon i revisjonsselskaper er en kollektiv prosess, der alle er ment å delta. Dette taler for profesjonell tjenesteprosess etter Sundbo & Gallouj (2000), der hoveddriveren av innovasjon er de individuelleles ekspertise.

Videre har vi funnet at klientens problemer ofte er utgangspunkt for innovasjonsprosessen. Det antydes dermed at idéfasen i revisjonsselskaper er i tråd med slik ideer oppstår i en *ad hoc* innovasjonsprosess. *Ad hoc* innovasjonsprosess er en del av Sundbo & Gallouj (2000) sin teori om profesjonell tjenesteprosess. Sundbo og Gallouj (2000) har også argumentert for at mulighetene for slik *ad hoc* innovasjon vil øke med størrelsen på både det tjenesteytende selskapet og klienten. Avhandling viser at de fire største revisjonsselskapene reviderer 84 prosent av de 500 største selskapene i Norge, og det antas dermed at det er store muligheter for å drive *ad hoc* innovasjon i disse selskapene.

Størrelsen på revisjonsselskapene vil videre påvirke markedsstrategien. Ved en oligopolistisk markedsposisjon vil det være tilpassede strategier for å opprettholde dominans i markedet, deriblant innovasjonsstrategier. Studier av Gilbert, Riis & Riis (2018) og Grieco (2006) viser at antall selskaper i et oligopol vil være en viktig faktor som påvirker selskapenes insentiver til å drive innovasjon. Grieco (2006) sin studie viser at monopolistiske selskaper i større grad vil ønske radikale innovasjonsstrategier, følgelig konkluderes studien med at konkurranse har en negativ effekt på innovasjonsgraden. Jo flere selskaper i et oligopol, jo høyere blir konservativiteten i innovasjonsprosessen, da studien viser at oligopolister har en tendens til å *forstyrre* hverandres innovasjonsutvikling. Disse selskapene velger derfor ofte en strategi som åpner for eksistens sammen i markedet (Grieco, 2006).

Økt grad av standardiserte tjenester vil gi høyere grad av *spillover* i markedet (Grieco, 2006). Dette er relevant for revisjonsselskapers innovasjonsgrad, da deres hovedoppgave anses som standardisert. Dersom noen effektiviserer deler av en prosess som alle aktørene i bransjen utfører, vil de andre selskapene etterhvert kunne tilpasse seg samme effektivisering. Grieco

(2006) viser i sin studie at mengden *spillover* vil ha effekt på innovasjonsstrategien til oligopolister. Høy grad av *spillover* tilsier enkel imitasjon, noe som gjør inkrementell innovasjon mindre fordelaktig i denne konkurransesituasjonen.

Likevel mener Sharipo (1989) at rivalisering i et oligopol skjer i det små. Sharipo (1989) forklarer dette med at dersom et selskap fristes til å konkurrere aggressivt for å øke egen markedsandel og alle gjør dette, vil alle lide. Han mener at oligopolistiske interaksjoner har en underliggende struktur som fremmer det som kalles *fangens dilemma* (Sharipo, 1989). *Fangens dilemma*, i denne sammenheng, handler om at oligopolistiske selskapers strategiske avgjørelser avhenger av de andre aktørenes handlinger. Usikkerhet og uforutsigbarhet kan ofte resultere i at ingen av selskapene ønsker å gjøre store endringer, da dette har uvisse konsekvenser og kan gi negative effekter på en allerede sterk markedsposisjon (Sharipo, 1989). Prinsippet i *fangens dilemma* bekreftes av Grieco (2006) sin studie, som konkluderte med at jo flere oligopolister det er i markedet, desto høyere blir konservativiteten i innovasjonsprosessen.

Vi ser altså at idéfasen kan foregå på ulike måter. Revisjonsselskapenes posisjon som oligopolister gir *spillover* i markedet, som åpner for radikal innovasjon. Likevel gir den oligopolistiske markedsformen en konservativ innovasjonsprosess, da strategiske avgjørelser vil avhenge av de andre oligopolistene. Vi ser i funnene våre at denne konservative innovasjonsprosessen forsterkes av uavhengighetsreglene, som gir konservativ idégenerering.

P1: Innovasjonsgraden i revisjonsselskaper synker når graden av oligopolistisk markedsform øker.

Utviklingsfasen

Funnene våre viser at flere revisjonsselskaper benytter prosjektgrupper i utviklingsfasen. Dette samsvarer med Sundbo & Gallouj (2000) sin teori om organisert strategisk innovasjonsprosess. Videre viser funnene våre at et prosjekt må gjennom ulike godkjenningsledd, i tråd med *stage-gate* innovasjonsprosess. Vi har likevel funn som indikerer at prosjekter som har fått penger fullføres, men ikke alltid kommersialiseres. At prosjekter svært sjelden stoppes før kommersialisering, tyder på feil implementering av *stage-gate* prosessen, ifølge Cooper (2008). Han sier i sin studie at en stor utfordring ved implementering av en *stage-gate* prosess er å få evaluering til å fungere, der *go/kill* beslutningen skal finne sted. I et robust evalueringssystem, vil svake prosjekter bli tidlig

oppdaget og avvirket, og problematiske prosjekter blir arbeidet ytterligere med. Cooper (2008) mener disse evalueringene, i mange selskaper, ikke er effektive og lar mange svake prosjekter passere. Et av hovedproblemene er når evaluering aldri fører til avvikling av et prosjekt, bare nedtrapping eller redusering av prosjektets hastighet. Dette fører til at godkjente prosjekter alltid vil holdes i live.

Funnene våre viser en åpen kultur, der alle ansatte kan presentere ideer, i tråd med Sundbo & Gallouj (2000) sin teori om profesjonelle *bedriftsentreprenører*. Det kan tenkes at denne kulturen er en årsak til den nevnte implementeringen av *stage-gate*. Koberg & Hood (1991) finner i deres studie at en organisasjonskultur kan påvirke de ansattes kreativitet, og benytter Wallach (1983) sin inndeling av kultur i følgende tre typer: byråkratisk, innovativ og støttende. De mener at en byråkratisk kultur er karakteristisk for revisjonsselskaper, noe som kan føre til forsiktig og nøyaktig tenkning. En slik kultur kan føre til aversjon mot å gjøre feil, og dermed vanskeligheter med å gå tilbake på beslutninger som allerede er tatt. Dette kan hemme kreativitet (Koberg & Hood, 1991; Kirton, 1984). I motsetning vil en innovativ kultur oppmuntre til individuell originalitet og oppfinnsomhet (Koberg & Hood, 1991). Med en innovasjonsprosess basert på de ansattes ideer blir det viktig å oppnå en kultur som fremmer kreativitet, da dette kan være en driver for organisatorisk suksess (Barron & Harrington, 1981). Basert på dette blir det nærliggende å anta at man i revisjonsselskaper ikke vil stoppe prosjekter underveis i prosessen, da dette kan hemme de ansattes kreativitet og deres ønske om å presentere nye ideer til tjenesteinnovasjon. Det kan tenkes at årsaken til feil implementering av *stage-gate*, i henhold til Cooper (2008), skjer for å oppnå en kultur som fremmer kreativitet i revisjonsselskapene.

Gallouj & Djellal (2011) argumenterer videre for at selskaper som driver kunnskapsintensiv tjenesteyting i stor grad skiller seg fra andre selskaper som implementerer *stage-gate* innovasjonsprosesser. I slike selskaper er utviklingsfasen kort, og ideen bringes til lansering svært raskt etter fremveksten. Gallouj & Djellal (2011) presenterer to mulige årsaker til dette. Den ene årsaken er at rådgivningstjenester og lignende tjenester ikke krever stor investering, i form av penger. Det er dermed mulig å teste ideer i markedet uten å frykte store økonomiske tap. Likevel mener Gallouj & Djellal (2011) at selskapene må være nøye med at testing av ideer i markedet ikke går på bekostning av selskapets omdømme. Funnene våre viser i tråd med dette at omdømme er ansett som svært viktig for revisjonsselskaper å beskytte. Den andre årsaken er karakteristikken til tjenester som tilbys i kunnskapsintensiv tjenesteyting.

Gallouj & Djellal (2011) og Morris & Empson (1998) mener at tjenestene i slike selskaper ofte tilbys som et svar på komplekse behov hos klienten, slik at en utforskende tilnærming til tjenesteinnovasjon er fordelaktig. Dette samsvarer med funnene våre, nye tjenester tilbys ofte basert på en spesifikk klients behov, og at det er mye fokus på innovasjon basert på reelle forretningsproblemer. Gallouj & Djellal (2011) konkluderer med at i stedet for å søke etter en ideell modell for tjenesteinnovasjon i profesjonelle tjenesteselskaper, bør man akseptere at prosessen vil være ulik for ulike tjenester.

Denne diskusjonen tyder på at utviklingsfasen i innovasjonsprosessen vil variere i revisjonsselskaper. Årsaker til dette kan både være revisjonsselskapenes kultur og tjenesteinnovasjonens karakteristikk. Selv om funnene våre indikerer en feil implementering av *stage-gate*, i henhold til Cooper (2008), kan årsakene som er presentert gjøre en slik tilnærming hensiktsmessig i revisjonsselskaper.

P2a: Liten risiko for økonomisk tap ved lansering av en ny tjeneste i revisjonsselskaper reduserer omfanget av utviklingsfasen i innovasjonsprosessen.

P2b: Innovasjon basert på et klientproblem i revisjonsselskaper reduserer omfanget av utviklingsfasen i innovasjonsprosessen.

Kvalitetskontroll og lansering

I funnene våre beskrives en streng kvalitetskontroll før nye tjenester kan lanseres, noe som også er beskrevet i teorien om organisert strategisk innovasjonsprosess (Sundbo & Gallouj, 2000). I henhold til Jeppesen (2007) ønsker man slik kontroll blant annet for å sikre enhetlig kvalitet på tjenestene som tilbys.

Ifølge Alareeni (2017) og DeAngelo (1981) gjør disse kvalitetskontrollene at de største revisjonsselskapene har lav prosentvis feil i sin revisjon. Kvalitetskontrollene kan også sees i sammenheng med revisors erstatningsansvar og risikoen for å bli saksøkt. De siste tiårene har det vært reist mange, og til dels store, erstatningssøksmål mot revisorer i Norge.

Administrerende direktør i revisorforeningen, Per Hanstad (2011) forklarer dette med at det er hos revisor det er realistisk å *finne penger*, fordi revisor er pålagt i loven å stille økonomisk sikkerhet. Kvalitetskontrollene spiller altså en viktig rolle for å unngå erstatningssøksmål. I tillegg er disse en del av ledelsens forsøk på å gjennomføre en styrt innovasjonsprosess, slik det er beskrevet i organisert strategisk innovasjonsprosess (Sundbo & Gallouj, 2000).

I Sundbo & Gallouj (2000) sin teori om organisert strategisk innovasjonsprosess eksisterer en overordnet *policy* for innovasjon, som i profesjonelle tjenesteselskaper gjerne vil være lite forhåndsdefinert. Denne benyttes som et rammeverk for toppledelsens kvalitetskontroll (Sundbo & Gallouj, 2000). Ingen av informantene våre beskriver en slik overordnet *policy* i deres selskap, men det beskrives enkelte faktorer som toppledelsen forholder seg til for å kontrollere innovasjonsprosessen og kvaliteten. I funnene våre beskrives altså en tilnærming til en *policy* i tråd med Sundbo & Gallouj (2000) sin teori. I henhold til deres beskrivelse av innovasjonsprosessen vil en *policy* eller strategi for innovasjon gjøre at selskapet presterer bedre (Sundbo & Gallouj, 2000; O'Regan, Ghobadian & Galleary, 2006). Det kan basert på diskusjonen antas at revisjonsselskapene i større grad bør implementere en overordnet *policy*, for å prestere innen innovasjon.

P3: Økt tilstedeværelse og benyttelse av overordnet policy bedrer kvalitetskontrollen for lansering av nye tjenester i revisjonsselskaper.

5.1.2 Forsknings spørsmål 2: Hvilke ressurser benyttes i tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?

Organisatoriske ressurser

Tillit

Av funnene våre ser vi at tillit anses som en svært viktig ressurs for revisjonsselskaper. Dette antyder at tilliten i markedet kan utnyttes på to hovedmåter; gjennomføre andre tillitsbaserte tjenester og som fordel ved tilbud av innovative tjenester, da merkevaren deres gir høy markedsaksept. Edelman (2015) studerte sammenhengen mellom tillit og innovasjon, og fant at tillit er avgjørende for å lykkes med å bringe nye tjenester til markedet. I en artikkel av PwC (2020) har Alexander Cappelen argumentert for at «tillit er den nye oljen» og at verdiskapningsmuligheter er avhengig av tillit. Videre sier Håvard Abrahamsen i den samme artikkelen at tillit øker innovasjonstakten.

Vi ser først på hvordan tilliten kan benyttes til å tilby andre tillitsbaserte tjenester. Fjørtoft (2018) mener de fleste selskaper er organisert rundt eksisterende tjenester, noe som gir utfordringer når klientene forventer mer. Han mener videre at behovet for nye attestasjonstjenester vil eksplodere i fremtiden. Vi ser av våre funn at fokus på attestering av informasjon innenfor miljø, bærekraft og samfunnsansvar øker. Fjørtoft (2018) mener i tråd

med funnene at de fleste beslutningstakere i fremtiden vil være interessert i å få bekreftet at man opererer i samsvar med relevant lovverk, at miljøfotavtrykket er rapportert riktig og samfunnsansvar er ivaretatt. Tidal-saken nevnes også i funnene, som utgangspunkt for en ny tillitsbasert tjeneste. Strømmetjenesten Tidal var mistenkt av Økokrim for å drive grovt bedrageri ved unaturlig mange avspillinger. Tallene var ikke i utgangspunktet underlagt revisjon, men flere aktører krevde tallene revidert da manipuleringen ble offentliggjort (NTB, 2018). Dette viser revisjonsselskapenes relevans, da aktører etterspør en tredjepart de har tillit til, for å bekrefte informasjon. En slik bekreftelse vil gi økt sikkerhet for artister og brukerne av regnskapet, og følgelig redusere forventningsgapet mellom revisor og regnskapsbruker.

P4a: Det er positiv sammenheng mellom interessenters grad av tillit til revisjonsselskaper og revisjonsselskapets evne til å utvikle og kommersialisere innovative tillitsbaserte tjenester.

Vi vil videre se på hvordan tillit i markedet øker sannsynligheten for at lanseringsfasen ved nye og innovative tjenester er vellykket. Funnene våre viser spredning i verdien av tillit for innovasjon. På den ene siden viser funnene at merkevaren er bygget på tillit og at denne i stor grad gjør det enklere å tilby nye tjenester i markedet. På den annen side viser funnene også at revisjonsselskaper stoler for mye på tillit når det gjelder lansering av nye tjenester, spesielt innen teknologi. Studien til Edelman (2015) finner at tillitsbygging er essensielt for lansering av nye tjenester på markedet. Studien viser videre at innovasjon og endringer i finansielle tjenester oppfattes å skje for raskt. Driverne bak dette raske tempoet oppfattes å være teknologi, men også grådighet og penger (Edelman, 2015). Studien viser at tillit er noe interessenter i økende grad legger vekt på. Dette kan anses spesielt relevant for revisjonsselskaper, grunnet forventningsgapet i deres bransje (Franzel, 2016; Porter, 1993). Edelman (2015) viser at tillit er en ressurs selskaper må forstå og bygge opp på en riktig måte for å lykkes med innovasjon i en kompleks verden. For å gjøre dette viser undersøkelsen at selskaper må opptre med integritet, og engasjere seg i klienter og interessenter gjennom hele innovasjonsprosessen.

Abelia (2015) sin studie viser at tillitsproblemer fører til økt skepsis, spesielt til teknologiske nyvinninger. I tråd med funnene våre kan det bli vanskelig for revisjonsselskaper å lykkes med lansering av teknologisk innovasjon, når rene teknologiselskaper oppstår og oppnår tillit i markedet. Likevel viser hoveddelen av funnene at revisjonsselskaper har svært høy tillit i markedet, noe som også støttes av DNX Studio (2018) sine funn om at revisoryrket har svært

høy tillit i den norske befolkning. Tillit er altså en svært viktig ressurs for lansering av tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper.

P4b: Økt tillit til revisjonsselskaper gir økt markedsaksept for nye tjenester.

Forretningsmodell og tidsbruk

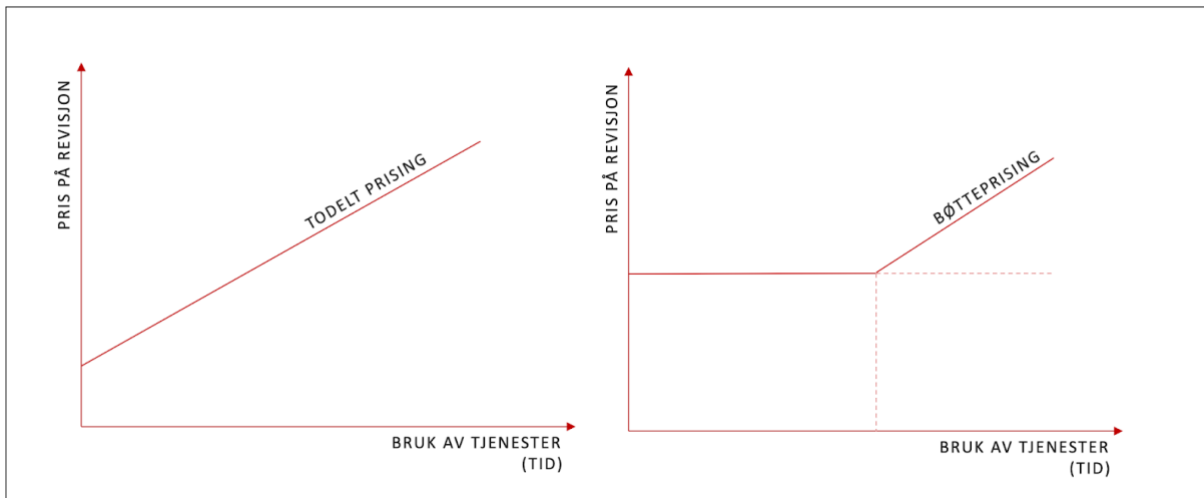
Slik det vises i teorikapittel 2.4 og funnene våre er det, per dags dato, vanlig å fakturere en klient basert på antall timer revisor bruker (Baschab & Poit, 2004). Likevel kan elementer i revisjonstjenesten anses som faste, da det hovedsakelig leveres en revidering av regnskapet og en revisjonsberetning etter lovens bestemmelser. Baschab & Point (2004) mener at tid er en verdifullt hos tjenesteselskaper og betegnes som en knapp ressurs. Dette samsvarer med funnene våre, som også viser at dette skaper insentiver til å prioritere tid eksternt hos klientene. At revisor blir målt på fakturerbarhet kan dermed hemme insentiver til innovasjon internt. Funnene våre viser en mulig løsning på dette ved å benytte en annen prisingsmodell enn timebasert prising. Av revisorloven heter det at en revisor ikke kan avtale betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være «helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon» (Revisorloven, 1999, § 4-6). Det kommer også av regnskapsloven at honoraret skal spesifiseres i henholdsvis revisjon og andre tjenester (Regnskapsloven, 1998, §§ 7-31 & 7-44). Utover dette synes det ikke å være bestemmelser som hindrer revisjonsselskapene i å velge andre vilkår for fastsettelse av honorar.

Campbell (2019) mener at dersom ressurskravene overgår kapasiteten, bør man ta utgangspunkt i prisingsmodeller basert på ressursmengden kundene bruker. Dette bedrer skalerbarheten for de tilbudte tjenestene ved å redusere kunden sine kostnader, samtidig som revisor ikke trenger å være avhengig av fakturerbarhet som prestasjonsmål. Et slikt alternativ er abonnementsbasert prissetting. Schlereth & Skiera (2012) deler slik abonnementsbasert prissetting i tre hovedkategorier:

Flat avgiftsprising – Kunden betaler et gebyr og har deretter ubegrenset tilgang til gitte ytelser i et gitt tidsrom.

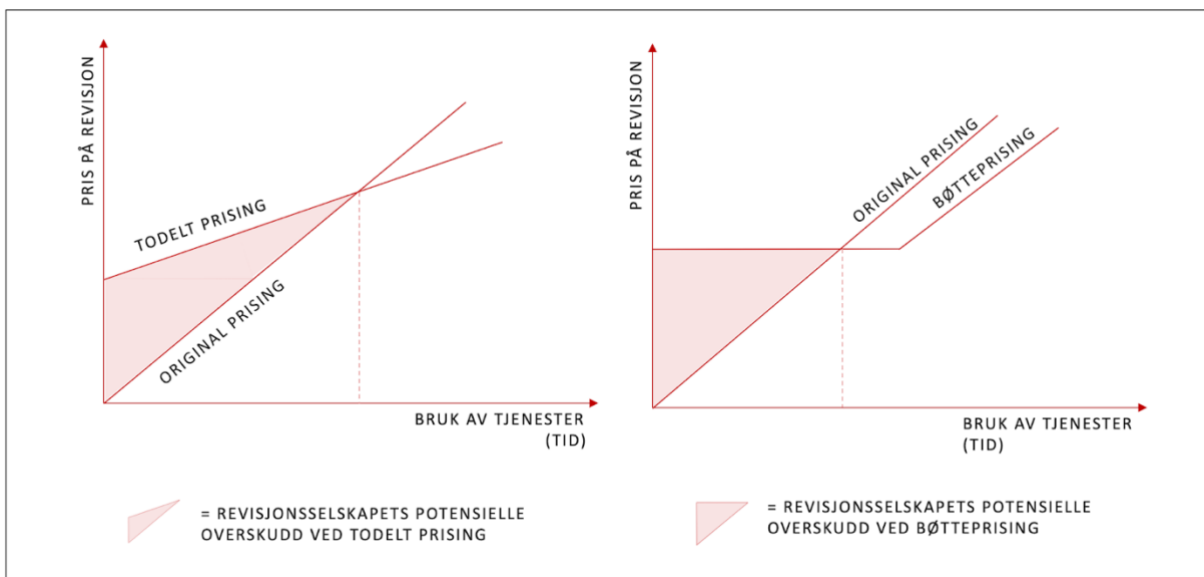
Todelt prising – Prisingsmodell som kombinerer bruksbasert og flat avgiftsprising. I denne modellen har man et inngangsgebyr som utgangspunkt og så en brukspris som vil gjelde for ethvert bruksnivå.

Bøttebasert prising - Tilbyder krever et fast gebyr, men tillater i tillegg gratis bruk opp til et visst nivå, utover dette må kunden betale en bruksbasert enhetspris.



Figur 5.1 Todelt prising og bøtteprising

Vi ønsker å diskutere hvordan todelte prising eller bøtteprising kan benyttes som et alternativ til timebasert prising, for å vise effekten av abonnementsbasert prissetting som alternativ:



Figur 5.2 Alternative prissettingsmetoder - Todelt prising og bøtteprising

Figur 5.2 illustrerer hvordan de to prissettingsmetodene kan frigjøre tid hos revisjonsselskapene. Figuren viser at ved slike prisstrategier vil revisjonsselskaper ha høyere overskudd enn ved ren timebasert prising, frem til grafene krysser den originale prisgrafen. Dette er representert ved de markerte feltene i figuren. Vi ser at kortere tidsbruk gir høyere

relevans for abonnementsbasert prissetting. Revisjonsselskapene kan ved å ha et element av fastpris i sin prissettingsstrategi signalisere til kunden at de ønsker å gjennomføre revisjonen til gitt pris, i motsetning til ren timebasert prising (Baschab & Piots, 2005). Figur 5.2 viser også at revisjonsselskapene kan få et potensielt større overskudd ved bølgeprising enn todelt prising, gitt at de evner å redusere bruken av tid. Dette fordi bølgebasert prissetting inneholder et høyere element av fastpris, og vil dermed være et bedre valg i situasjoner med høy forutsigbarhet (Schlereth & Skiera, 2012).

Med utgangspunkt i diskusjonen ser vi altså insentiver for effektivisering og innovasjon av revisjonstjenesten ved en alternativ prissettingsmetode. Ved å benytte en alternativ løsning kan revisjonsselskapene redusere insentivet til å jobbe med innovasjon eksternt, da fokus flyttes vekk fra fakturerbarhet. Dersom revisjonsselskapene effektiviserer mer vil den faktiske bruken hos klienten reduseres, men de vil likevel beholde den forhåndsbestemte inntekten hos klienten. Dette vil frigjøre nøkkelansatte som kan jobbe internt med innovasjon og effektiviseringsløsninger, noe som anses som en stor utfordring ved innovasjon ifølge funnene våre.

Vi ser likevel at abonnementsløsningen som er diskutert over kan bli problematisk. Løsningen forutsetter at revisor setter en høyere pris for klienten ved oppstart, noe som reduserer konkurransedyktigheten i markedet. Revisjonsselskapene er også avhengige av å vite at de klarer å estimere bruken av tid og vite omfanget av revisjonen, noe som ofte er vanskelig i en bransje med svært ulike klienter. Revisjonsselskapene må også klare å effektivisere leveringen av tjenesten for å dra nytte av fordelene. Redusert tidsbruk vil også potensielt kunne påvirke kvaliteten på revisjonen, noe som kan være avgjørende for valg av prissettingsmetode. Vi ser at det i praksis er en del problematiske faktorer for revisjonsselskapene, men teoretisk vil dette være en løsning som kan frigjøre kapasitet og tid hos revisorer.

P5: Alternative prisingmodeller øker fokus på intern innovasjon i revisjonsselskaper.

Partnerstruktur

Funnene våre viser at revisjonsselskapenes partnerstruktur har en hemmende effekt på innovasjon. Jeppesen (2007) finner i sin studie at konsensus-idealet mellom partnerne kan påvirke selskapets beslutningsevne. Innovasjonsevnen vil påvirkes av selskapets størrelse og

antall partnere, der økt antall partnere gir økt problematikk knyttet til partnerstruktur. Forskningen til Benner & Tushman (2003) og Raisch, Birkinshaw, Probst & Tushman (2009) viser til et paradoks som tar utgangspunkt i selskapenes ønskede perspektiv. Selskaper kan ha et kortsiktig perspektiv med innovasjon basert på effektivitet og utnyttelse av eksisterende kunnskap og teknologier. Ved et mer langsiktig perspektiv vil strategisk utvikling, basert på utforskning av ny kunnskap og teknologi, i større grad fremmes. Vi vil diskutere dette i lys av funnene våre om partnerstrukturen i revisjonsselskaper.

Vi vil først se på hvilke insentiver partnerstrukturen fremmer, med tanke på revisjonsselskapers innovasjonsgrad. Gao, Jiang & Mekhaimer (2019) og Edmans, Fang & Lewellen (2017) viser at ledere i et selskap ofte har et korttidsperspektiv som ikke alltid samsvarer med aksjeeiernes ønske. Ledere ønsker ofte å redusere store investeringer med lang avkastningshorisont, da dette kan påvirke bonuser eller andre prestasjonsbaserte gevinster. Studien til Ittner & Larcker (2003) viser at ikke-finansielle ytelsesmål legger til rette for bedre strategisk planlegging. Ibrahim og Lloyd (2011) mener også at ikke-finansielle ytelsesmål er med på å sikre lederens ønske om suksess i et lenger perspektiv, da dette reduserer insentiver for korttidsbaserte avgjørelser. Det ble i 2019 utbetalt 744 millioner i lønn, kompensasjon og bonuser i PwC Norge, fordelt på partnerne (Heltne, 2019). Studiene av Ittner & Larcker (2003) og Ibrahim & Lloyd (2011) viser at ikke-finansielle ytelsesmål gir ledere insentiver til langsiktige investeringer og innovasjon, og det antas dermed at høye bonuser fremmer kortsiktig tenkning.

Videre viser funnene våre viser at revisjonsselskaper ikke er like avhengig av å tilfredsstille langvarig avkastning til eksterne aksjeeierne, da partnerne også er aksjeeiere. Partnerne er dermed interessenter for selskapet, noe som gjør at personlige interesser i et slikt selskap i stor grad samsvarer med aksjeeiernes behov. Tahir, Ibrahim & Nurullah (2019) og Ibrahim & Lloyd (2011) sine studier viser at interessenter med mye beslutningsmyndighet fremmer et korttidsperspektiv. Dette fordi partnere vil få personlig gevinst basert på investeringene som gjennomføres. Dette samsvarer med funnene våre om at investeringsbeslutninger i revisjonsselskaper preges av at partnernes bonus risikeres dersom investeringen ikke er vellykket.

Dette danner grunnlaget for å diskutere kortsiktig tankegang, også kalt ledelsens myopia problem. Ledere med slik tankegang velger kortsiktig inntjening fremfor langsiktige investeringer (Chen, Lin & Yang, 2015). Stein (1988) viser at dersom lederen kan oppleve

personlig profitt i det korte løp, med reduserte konsekvenser for selskapet i det lange løp, vil lederen drives mot korttidsbaserte investeringer. Ladika & Sautner (2019) viser i sin studie at det er større sannsynlighet for at ledere handler kortsiktig når det er korte insentivhorisonter, i form av bonus og opsjoner. Kaplan & Minton (2006) mener videre at bekymring for oppsigelse ved dårlig ytelse er noe som fremmer kortsiktig tankegang.

P6a: Partnerstrukturen i revisjonsselskaper stimulerer kortsiktig tenkning og øker fokus på inkrementell innovasjon.

Vi ser av funnene våre at partners investeringshorisont vil påvirkes av antall gjenværende år i selskapet. Vi ønsker derfor å se på dette i sammenheng med tilbøyeligheten til investering innenfor tjenesteinnovasjon. Av stillingens natur kreves det mye erfaring og tid for å bli en del av et lederteam. I tillegg har revisjonsselskapene omfattende intern karrierestige som gjør at partnerstillingene ofte preges av høy alder. Tall fra USA viser at det i snitt tar 12,8 år å bli partner i et revisjonsselskap, og at gjennomsnittlig alder på en revisjonspartner er 46 år (Hariston, Wu & Yu, 2019). Gao et al. (2019) viser i sin studie at jo mindre innflytelse man har i sin stilling, desto høyere vil insentivene for et langtidsperspektiv være. Dette fordi egeninteresse av å få høyere innflytelse og ytterligere karrierebygging gjør at man i større grad ønsker å bygge selskapet over lenger tid. Funnene våre viser også til en naturlig sammenheng mellom ung alder og innflytelse i partnergruppen. Etter Gao et al. (2019) sin studie har eldre partnere størst innflytelse og fører ofte ledergruppen til korttidsperspektiv. Likevel poengterer Gao et al. (2019) at eldre partnere også kan være egnet til å øke innovasjon gjennom utnyttelse av eksisterende ressurser, da deres erfaring kan bidra til bedre rasjonelle beslutninger for allokering av ressurser.

Videre viser Gao et al. (2019) sin studie at intern styring i et lederteam vil ha påvirkning på innovasjon grunnet en ledergruppes sammensetning av ulike karrierehorisonter og personlige interesser. Intern styring innebærer at ledere i lavere stillinger har en viktig rolle ved å overvåke toppledelsens beslutninger. Det argumenteres for at disse interne lederne er den mest kritiske kilden til selskapsspesifikk informasjon og derfor er svært egnet til å fremme bedre beslutningstaking hos toppledelsen. Studien konkluderer med at intern styring i en ledergruppe vil være mest effektiv når underordnede ledere har en lenger horisont i selskapet enn de øverste lederne. De viser altså at det finnes en positiv sammenheng mellom intern styring i ledergrupper og innovasjonsgrad. Gibbons & Murphy (1992) antyder også at øverste leder nær pensjonsalder i mindre grad ønsker langsiktige investeringer som de personlig ikke

kan dra nytte av. Under omstendigheter der øverste leder mangler langsiktig perspektiv for investeringer, kan intern styring i en ledergruppe være avgjørende for selskapets fremtid. Forskning av Masulis & Mobbs (2011) finner at intern styring utøvd av ledere som ikke er øverste leder, kan utgjøre en motkraft til myopisk oppførsel. Gao et al. (2019) mener at en optimal ledergruppe bør ha en blanding av kunnskap og diversifiserte karrierehorisonter. Selskaper med toppledere med diversifiserte horisonter er forventet å være mer innovative og konkurransedyktige på lang sikt (Gao et al., 2019; Adams, Almeida, Ferreira, 2005).

P6b: Investeringshorisont og innovasjonsgrad reduseres i takt med partners økte alder og innflytelse i ledergruppen.

Dersom partnere benytter sin operasjonelle erfaring til å drive innovasjon, vil dette antakelig være innovasjon basert på utnyttelse av eksisterende ressurser, i henhold til Gao et al. (2019). Vi vil derfor videre se på hvilken betydning dette har for vellykket innovasjonspraksis. Berraies & Zine El Abidine (2019) mener at selskaper må ha innovasjonsstrategier som tar sikte på å utnytte deres nåværende kunnskap og ferdigheter i tillegg til å utforske nye, for å oppnå ytelser på kort og lang sikt. Dette kalles ambideksteritet og kan redusere spenningen mellom radikal og inkrementell innovasjon (Berraies, Bchini, Zine El Abidine & Mejri, 2019; O'Reilly & Tushman, 2004). Det finnes ulike måter å organisere seg på for å bli en ambidekster organisasjon, men disse vil være for omfattende å gå inn på i denne avhandlingen. Vi ønsker derfor å belyse hvordan ambideksteritet beskrives som en løsning på problemene som oppstår når man skal drive innovasjon i et selskap. Dette i lys av revisjonsselskapenes partnerstruktur.

Ambideksteritet vil si å ha en innovasjonsstrategi som tar sikte på å utnytte nåværende kunnskap og ferdigheter, samtidig som nåværende kunnskap og ferdigheter må brukes til å utforske nye satsningsområder, både på kort og lang sikt (Berraies et al., 2019; O'Reilly & Tushman, 2016). Å oppnå en god sammenheng mellom strategi, struktur, ansatte og prosesser er en pågående prosess som krever konstant inkrementell endring. Systemet tilpasser seg altså, men transformeres ikke. Denne måten å gjennomføre evolusjonære endringer på er en viktig del av en selskapets kortsiktige suksess, kalt utnyttelse (O'Reilly & Tushman, 1996). De inkrementelle endringene som gjøres av ledelsen øker selskapets prestasjoner, men sjansen for strukturell og kulturell treghet øker også. Dette gjør det vanskelig for selskaper å endre seg. Løsningen på dette er, ifølge O'Reilly & Tushman (2016), å forstå at det som skal til for å utnytte dagens fordeler er forskjellig fra det som skal til for å utforske fremtidens fordeler.

Utforsking kan relateres til radikal innovasjon og er basert på utforsking av ny kunnskap, nye evner og sikter dermed på å møte voksende forventninger fra klienter (O'Reilly & Tushman, 2016; Berraies & Zine El Abidine, 2019).

Chae (2012) argumenterer for at det i tjenesteinnovasjon må gjennomføres både utnyttelse og utforsking, da hver av disse komplementerer den andres svakheter. For å ikke stagnere, må tjenesteyteren gjøre en radikal endring for å utforske hva selskapet kan oppnå utover sin nåværende kapasitet, eksisterende klienter og geografiske base. Uten de radikale endringene vil det ikke være noe materiale å utnytte i fremtiden, tjenesteinnovasjonen må altså være ambidekster for å være suksessfull, ifølge Chae (2012). Evnen til å være dynamisk innebærer et komplekst sett av rutiner, inkludert desentralisering, differensiering og ledernes evne til å gjøre avveininger. Disse elementene er delvis fundert på taus kunnskap og krever langsiktige forpliktelser av spesialiserte ressurser (O'Reilly & Tushman, 2004). Funnene våre viser, i tråd med dette, at revisjonsselskapene opplever en avveining mellom å bruke sin kompetanse på innovasjon innad i selskapet eller ute hos klienten. Det er ofte prioritert å benytte ansatte med høy kompetanse på innovasjon eksternt hos klienter. Flere informanter har også trukket frem viktigheten av å ha noen som kjenner til forretningsproblemene, dersom man skal drive innovasjon. Når den samme kunnskapen og ekspertisen både trengs for utnyttelse og utforsking kan det være svært krevende å oppnå ambideksteritet. Kunnskapen som behøves kan, slik det er diskutert, ofte være taus kunnskap og gjør det dermed vanskelig å lede et selskap til å være både utnyttende og utforskende. Vi vil videre se på hvilke lederstiler som vil fremme en ambidekster løsning på innovasjon.

Forskere som Crawford (2005), Nonaka & Takeuchi (1994) og Garcia-Morales, Montes & Verdu (2008) har trukket frem ledelse som en viktig faktor, fordi det påvirker kunnskapsdeling og innovasjon. Etter Berraies et al. (201) er transaksjonsledelse og transformasjonsledelse to typer lederstiler som anses å være avgjørende for innovasjon. Ved transaksjonsledelse vil det være en *leder/underordnet* relasjon som er basert på autoritet. Lederne belønner eller straffer underordnede ut ifra deres innsats og oppgaver som er utført (Berraies et al., 2019). Ved transformasjonsledelse mener Bass (1985) at ledere stimulerer underordnede intellektuelt og tar hensyn til individuelle behov. I tillegg oppmuntres ansatte til å oppnå organisasjonens mål, akseptere organisasjonens misjon og til å gjøre en ekstra innsats utover hva som er forventet av dem. En slik lederstil åpner også for at ansatte stiller spørsmål

ved antagelser, eldre metoder og fremmer et ønske om å søke nye perspektiver på problemløsning (Den Hertog, Van Muijen & Koopman, 1997).

Garcia-Morales et al. (2008) mener at transformasjonsledelse øker innovasjonsevnen i større grad enn transaksjonsledelse. I henhold til Yadav (2015) vil transaksjonsledelse innebære konstruktive tilbakemeldinger som gir forbedrede rutiner og dermed fremme utnyttende innovasjon, men samtidig hindre utforskende innovasjon. Berraies et al. (2019) finner at transformasjonsledelse fører til kunnskapsdeling og innovasjon, både utforskende og utnyttende. Dette kan ifølge Berraies & Zine El Abidine (2019) være spesielt relevant for tjenesteytende bransjer med høy autonomitet, der de profesjonelle ansatte ikke ønsker autoritet og formelle prosesser. For å oppnå en ambidekster organisasjon kreves den utfordrende kombinasjonen av både transaksjons- og transformasjonsledelse (Berraies & Zine El Abidine, 2019),

I henhold til Chae (2012) vil et overdrevent fokus på inkrementell innovasjon virke mot sin hensikt, og partnere bør derfor fokusere på løsninger som åpner for et mer langsiktig perspektiv. I lys av diskusjonen om partnerstruktur, ambideksteritet og lederstil kan vi se at partnernes lederstil kan være avgjørende for å oppnå et slikt langsiktig perspektiv, der både utnyttende og utforskende innovasjon beherskes. Kombinasjonen av transaksjons- og transformasjonsledelse ligger dermed til grunn for et ambidekstert selskap, som vil kunne motvirke kortsiktig tenkning og overdrevent fokus på inkrementell innovasjon hos partnerne.

P6c: Økt fokus på kombinasjonen av transaksjons- og transformasjonsledelse øker ambideksteritet i et revisjonsselskap.

Prosjektbasert tilnærming til innovasjon

Funnene våre viser at partnerstrukturen gir innovasjonsform tilnærmet lik prosjektbasert innovasjon. Når partnerne i stor grad ønsker å benytte egne folk i arbeidsoppgaver, blir innovasjonen sentrert i den ansvarlige partner sitt ansvarsområde. Det påpekes i funnene at det i en partnerstruktur er et element av imperiebygging. Slik prosjektbasert innovasjon har vært mye forsket på, og revisjonsselskaper som har en tilnærming til slik innovasjon vil kunne oppleve problematikken med dette.

Dette faktum understrekes ytterligere av studien til Eriksson, Leiringer & Szentes (2017), som viser at fokus på tid og penger, som knappe ressurser, er avgjørende for en

investeringsbeslutning. Funnene våre bekrefter at en investeringsbeslutning gjerne må gi raske resultater for å få ressurser til videreutvikling. En slik prosjektbasert tilnærming til innovasjon som følger av partnerstrukturen i revisjonsselskapene, kan føre til det Bakker, Cambré, Korlaar & Raab (2010) kaller læringsparadokset. Læringsparadokset vil bli ytterligere belyst under analysen av intellektuelle ressurser.

Teknologiske ressurser

Funnene våre viser hvordan selskaper kan utnytte potensialet i teknologien, både i dag og i fremtiden. Vi ser at klienter forventer økt kvalitet, i tillegg til lavere kostnader for revisjon. Det er altså høyst aktuelt å effektivisere repeterende oppgaver for revisjonsselskapene, grunnet blant annet *compliance-krav*. Viktigheten øker i norsk sammenheng, da 99 prosent av alle norske selskaper er små eller mellomstore (Næringslivets Hovedorganisasjon, 2019). *Compliance-krav* vil altså være svært omfattende og tidkrevende for norske revisorer, slik funnene våre viser. Det er også viktig å hensynta interessenters forventninger, i henhold til teorien om forventningsgap. NASDAQ (2019) og Rozario (2019) viser hvordan investorer i større grad krever oppdatert, relevant og pålitelig informasjon, da de har muligheter til å benytte utradisjonelle informasjonskilder for å fatte finansielle beslutninger. Vi ser også i funnene våre at internasjonal konkurranse nevnes, for eksempel ved en EU-lisens for revidering. Funnene våre samsvarer med teorien i 2.6.2, altså oppfattes potensiell internasjonal konkurranse som en trussel og teknologiske ressurser kan anses som en løsning på dette.

Vi ser videre av funnene våre at forventningsgapet blir adressert gjennom *real time* eller *live* revisjon. Disse tilnærmingene ligner i stor grad teorien om kontinuerlig revisjon i teorikapittel 2.6.2. Zhang & Vasarhelyi (2018) og Rozario et al. (2019) mener at teknologien per i dag ikke er utviklet nok til å drive kontinuerlig revisjon, da RPA og kunstig intelligens kun kan automatisere forhåndsbestemte prosesser. *Live* eller *real time* revisjon, vil likevel ikke være like teknologisk utfordrende som forskernes tanker om kontinuerlig revisjon. Funnene våre viser også at det ikke er teknologiutviklingen som nødvendigvis er problemet, men heller at selskapene ikke klarer å utnytte teknologien som utvikles.

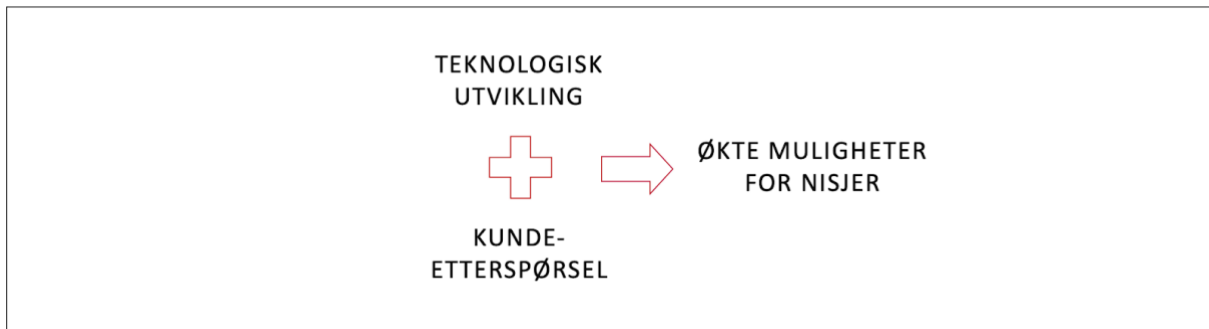
P7a: Økt bruk av teknologiske ressurser i revisjonsselskaper øker muligheten for å tilby revisjonstjenester i sanntid og dermed innovasjonsgraden.

Videre viser funnene våre hvordan SAF-T kan endre markedet radikalt. Etterhvert som alle norske selskaper har standardiserte regnskapsfiler, kan dette åpne for potensielle robotiserte løsninger. Ulike filformater er ansett som en av de største utfordringene ved utnyttelse av teknologiske løsninger i revisjonssammenheng, noe funnene våre viser. Med standardisering, i kombinasjon med integrerte ERP-systemer, antas det at teknologien ligger til rette for en tilnærming til kontinuerlig revisjon.

Funnene våre viser også hvordan potensialet i *blockchain* teknologien danner grunnlag for en helautomatisert revisjonsprosess, slik at man i teorien ikke hadde trengt revisor. Smith (2019) mener i likhet med dette at et integrert *blockchain* miljø kan helautomatisere revisjonsprosessen. Videre uttaler han at å jobbe med innovasjon gjennom effektivisering og automatisering av prosesser ikke vil være tilstrekkelig i fremtiden, da tradisjonelle prosessforbedringer kun har fokus på ytelsesforbedringer i selskapet. Han mener derimot at *blockchain* kan skape fordeler i et større økosystem (Smith, 2019). For det første vil strukturen i *blockchain* gjøre at en stor prosentandel av bekreftelser ikke lenger må håndteres manuelt, da teknologien kan foreta dette med høyere sikkerhet. Videre kan transaksjoner mellom ulike aktører gjennom *blockchain* redusere behovet for tredjepartsbekreftelser. Teknologien vil altså kunne erstatte enkelte attesteringer, og vil følgelig påvirke revisors mulighet til å attestere på annen informasjon (Smith, 2019).

P7b: Økt implementering av blockchain som sikkerhetsmekanisme hos selskaper reduserer behovet for tredjepartsbekreftelser og øker innovasjonsbehovet i revisjonsselskaper.

Smith (2019) mener at selskaper må ha fremtidsrettet strategi og syn, ved å utvikle andre tjenestelinjer som bygger på kontinuerlig attestering og rapportering av informasjon. Dette inkluderer revisors mulighet til å overvåke i sanntid og levere fremtidsrettet informasjon. McCausland (2000) uttalte at «*Riches are in niches*», altså at digitaliseringen gjør at vekstpotensialet ligger i nisjer. Generaliserte tjenester vil i større grad bli automatisert i fremtiden. Revisjonstjenesten kan anses som en slik generalisert tjeneste, med stort automatiseringspotensial, slik det vises av funnene våre. Dette viser relevansen av nisjer og funnene våre bekrefter dette ved uttalelser om revisjonsselskapers voksende konkurranse fra spesialister, spesielt selskaper konsentrert rundt teknologi.



Figur 5.3 Drivkreftene bak nye tjenester (Smith, 2019, s. 120)

Teorikapittel 2.5.3 viser at redusert asymmetri i samfunnet, som følge av økt informasjonsflyt, vil påvirke revisjonstjenestens aktualitet, der Smith (2019) mener at næringslivet ikke i like stor grad vil være avhengig av ekstern ekspertise. Likevel ser vi av funnene våre at større mengder data og økt implementering av teknologiske verktøy vil kunne påvirke hvordan revisjonstjenester leveres. Revisjonsselskapene er avhengige av omstilling når klienter øker implementering av teknologiske verktøy. Slik funnene våre viser vil det bli et større fokus på IT-revisjon. Selskapene må følgelig lære seg å forstå IT-miljøet til klienten ved å identifisere og revidere generelle IT- og applikasjonskontroller (Davis & Kane, 2019). Dette gjør *cyber security* til et sentralt begrep, slik funnene våre tilsier. McLane (2018) mener dette er fordi teknologi ikke gjelder kun de tekniske delene av selskapet, men er integrert i hele klientens selskap. Smith (2019) mener det er viktig at revisjonsselskapene er oppmerksom på slik sikkerhet, da de risikerer å få konkurranse fra nisjeselskaper. I den sammenheng mener Smith (2019) at revisjonsselskapene er avhengige av å implementere IT verktøy og *cyber security* verktøy, samt øke kunnskapen på fagfeltet, slik at dette kan tilbys som en del av revisjonsprosessen.

P7c: Økt teknologiimplementering i samfunnet øker utviklingen og kommersialiseringen av tjenester som inneholder IT verktøy og cyber security verktøy i revisjonsselskaper.

Intellektuelle ressurser

Kunnskap

Kunnskapsintensive selskaper som tilbyr ansattes ekspertise, vil ha kunnskap som en viktig ressurs (Fosstenløkken, Løwendahl & Revang, 2001). Kunnskap er en ressurs som potensielt kan gi langvarige konkurransefortrinn, da taus kunnskap er vanskelig å kopiere (Alvesson, 2004; Starbuck, 1992). Funnene våre viser en rettet rekruttering for å oppnå sterke kunnskaps-

og fagmiljøer som gjør det attraktivt å jobbe i de største revisjonsselskapene. Videre viser funnene at det jobbes med å bygge fagmiljøer for å tiltrekke seg ansatte innen innovasjon, da mange av selskapenes ansatte er økonomer med lik tankegang. Revisorforeningen (2019b) viser at 97 prosent av nyansatte i revisjon fra 2019 hadde en utdanningsbakgrunn innen økonomi. Ulempen ved slik ansettelse er at hovedkilden av nyansatte er økonomer eller revisorer, noe som kan redusere kunnskapsspekteret til selskapet. Dette kan føre til at en personaliseringsstrategi vil være mindre hensiktsmessig, da mye av den organisatoriske kunnskapen baseres på likesinnede ansatte (Chen et al., 2012). Revisjonsselskapene vil trolig ønske å trekke på bredere spekter av kunnskap for å lykkes bedre med innovasjon, slik Chen et al. (2012) viser. Studien til Sorescu, Chandy & Prabhu (2007) viser også at den største forskjellen i innovasjonssammenheng skyldes de ulike firmaers evne til å rekruttere og beholde ansatte med høy grad av teknisk forståelse. Funnene våre viser at høyt kompetente folk med IT-bakgrunn ikke velger jobb i revisjonsselskaper, da disse selskapene ikke er spesialiserte innen fagområdet. Dette skaper en utfordring for rekruttering innen teknisk kompetanse slik Sorescu et al. (2007) viser.

Slik det er diskutert i teorikapittel 2.5.5 har revisjonsselskaper en betydelig *ansatt turnover*. *Turnoveren* kan trolig forklares med revisjonsselskapenes bevisste rekruttering av nyutdannede og en slik strategisk ansettelse kan få konsekvenser for kunnskapsdeling. Chen et al. (2012) viser til at når kunnskapsarbeidere forlater et firma fører dette til tap av intellektuelle ressurser, dersom selskapet mangler evne til å transformere individuell kunnskap til organisatorisk. Baschab & Poit (2004) mener likevel at de største selskapene har et bedre utgangspunkt for ansettelse og dermed en fordel når det kommer til å rekruttere og utvikle sine ansatte. Dette grunnet større mulighet for investering i teknologi og andre ressurser, og god utnyttelse av disse. Dette gjør at det vil være enklere å holde på de ansatte. Dette bekreftes av funnene våre, en sterke merkevare gjør revisjonsselskaper til en attraktiv arbeidsplass. Det legges også til at ansatte benytter revisjonsselskapene som en vei inn i arbeidslivet for senere å søke seg videre til andre selskaper. Dette funnet reflekteres i selskapenes *turnover* og bekreftes av studien til Hildebeitel & Leaubu (2001).

Videre viser Revisorforeningen (2019b) at det i 2019 kun er 22 prosent av de nyutdannede revisorene som har mastergrad i revisjon. Den største andelen nyansatte, 63 prosent, hadde en mastergrad i økonomi og administrasjon. Funnene våre viser at de som har forhåndskunnskaper om revisjon har større sannsynlighet for å bli i revisjonsselskapene over

lenger tid. Det lave prosenttallet av disse tyder på mange nyansatte som i utgangspunktet ikke planlegger å bli i revisjonsselskapene. Lave forhåndskunnskaper om revisjon, samt benyttelse av selskapenes merkevare for bygging av egen karriere, kan altså være årsaker til de største revisjonsselskapenes betydelig *turnover*. Det er dermed nærliggende å anta at revisjonsselskaper med høy *turnover* må fokusere på transformasjon av kunnskap, for å ikke tape viktige intellektuelle ressurser. Nyansatte uten forhåndskunnskaper om revisjon forlater i større grad selskapet, og fører potensielt til tap av intellektuelle ressurser, noe som taler for å ansette nyutdannede med mastergrad i revisjon. Dette utgjør et paradoks, da vi også har sett at revisjonsselskapene bør utvide sitt kunnskapsspekter for å fremme innovasjon, ved å ansette personer med ulik utdanning og kompetanse.

P8a: Økt ansatt turnover øker risikoen for tap av kunnskap og reduserer innovasjonsevnen i revisjonsselskaper.

Funnene våre viser videre at en partner ønsker å benytte sine egne folk, også til innovasjon, for å sette de i arbeid og oppnå høyest mulig fakturerbarhet for sitt team. Studier av Andriopoulos & Lewis (2010), Beckman (2006) og Lavie & Rosenkopf (2006) viser at innovasjonsgrad påvirkes av hvordan et prosjektteam blir satt sammen. Andriopoulos & Lewis (2010) viser i sin studie at dersom fokus er på utnyttelse av eksisterende kunnskap, ønsker man gjerne å etablere team av medlemmer som tidligere har jobbet sammen. Hvis man derimot ønsker å utforske og komme med radikale løsninger, oppnås dette gjennom heterogene team der individer har forskjellige erfaringer og tilknytninger (Andriopoulos & Lewis, 2010; Beckman, 2006; Lavie & Rosenkopf, 2006). Basert på dette kan vi se at partnernes ønske om å sette egne folk i arbeid kan føre til inkrementell innovasjon og utnyttelse av eksisterende kunnskap. Dersom revisjonsselskapene ønsker mer radikal innovasjon bør de fokusere på å sette sammen tverrfaglige team.

P8b: Økt bruk av tverrfaglige team øker innovasjonsgraden i revisjonsselskaper.

Funnene våre viser at partnerstruktur kan gi en prosjektbasert tilnærming til innovasjon. Vi vil videre se på hvordan en slik tilnærming, der innovasjon skjer internt i en partners team, kan føre til et læringsparadoks (Bakker et al., 2010). Bakker et al. (2010) mener at læringsparadokset har to hovedperspektiver som baserer seg på et prosjekts konsentrerte og midlertidige karakter. På den ene siden vil et prosjekt sannsynligvis være svært egnet for å skape kunnskap i sammenheng med prosjektets anvendelse. Dette grunnet prosjektets

forbigående og tverrfaglige natur. På den annen side vil prosjektets midlertidige karakter hindre den skapte kunnskapen å sette seg i selskapet. Når prosjektet oppløses og deltakerne går videre, vil kunnskapen ofte spre seg med deltakerne (Bakker et al., 2010; Gann & Salter, 2000; Hobday, 2000; Grabher, 2004; Scarbrough et al., 2004; Cacciatori, 2008; Ibert, 2004). Læringsparadokset gjør at en avgjørende utfordring for prosjektledere er suksessfull transformasjon av kunnskap som oppstår i prosjektet (Schindler & Eppler, 2003). I sin studie viser Bakker et al. (2010) blant annet at man risikerer å miste viktig kunnskap dersom en prosjektdeltaker forlater selskapet før kunnskapsdeling har skjedd. Disse prosjektdeltakerne sitter på en *know-how* kunnskap som kan være viktig for større innovasjoner i selskapet og er følgelig en viktig ressurs (Bakker et al., 2010). I likhet med dette viser funnene våre at det er mye *know-how* i revisjon, og at dersom selskapet ikke evner å spre kunnskapen over flere ansatte, gjør det hver enkelt ansatt uerstattelig.

Bakker et al. (2010) trekker den konklusjon at det behøves høy grad av absorpsjonskapasitet hos revisjonsselskapet, for å overkomme læringsparadokset. Selskapet må ha evnen til å gjenkjenne verdien av ny informasjon utviklet i et prosjekt, innta informasjonen og bruke den til å oppnå konkurransefortrinn (Cohen & Levinthal 1990; Bakker et al., 2010). Bakker et al. (2010) mener, i motsetning til tidligere oppfatninger, at ansvaret for suksessfull kunnskapsoverføring primært ligger hos selskapet, ikke prosjektlederen. Revisjonsselskaper bør derfor fokusere på å gjenkjenne innovasjon som er utviklet i hver partners prosjekter og benytte denne til innovasjon i det overordnede selskapet.

P8c: Innovasjon internt i et partnerteam øker behovet for høy læringsevne og absorpsjonskapasitet i revisjonsselskapet.

5.1.3 Rammeverk for revisjonsselskaper

I denne avhandlingen har vi valgt en prosess- og ressursbasert tilnærming til tjenesteinnovasjon. Vi ser av Markham & Lee (2013) at teknologi trekkes frem som en suksessfaktor for tjenesteinnovasjon. Teknologi har vært nevnt av Froehle & Roth (2007) som en fysisk ressurs. Teknologi er den eneste fysiske ressursen vi har belyst i avhandlingen, i tillegg viser funnene våre at revisjonsselskaper ikke lenger ser på teknologi som en fysisk ressurs, da den i stor grad er *software* og skybaserte løsninger. Vi velger derfor å kalle dimensjonen teknologiske ressurser i rammeverket.

Sundbo & Gallouj (2000) argumenterer for at tjenesteinnovasjon i profesjonelle tjenesteselskaper er en fleksibel prosess, som i stor grad avhenger av de ansatte i selskapet (Sundbo & Gallouj, 2000). Vi ser i våre funn at hvilke faser en tjenesteinnovasjon gjennomgår, avhenger av mange faktorer. Beskrivelsene antyder at når en idé oppstår, er det ikke klart hvilke eller hvor mange faser den går gjennom. Vi finner at det benyttes innslag av ulike innovasjonsprosesser som *stage-gate* og *ad hoc* prosesser. Funnene våre samsvarer i stor grad med Sundbo & Gallouj (2000) sin beskrivelse av innovasjonsprosesser i profesjonelle tjenesteselskaper, oppsummert til *profesjonelt entreprenørskap*. Likevel opprettholder revisjonsselskapene, slik vi har sett i denne avhandlingen, en fleksibel tilnærming til innovasjonsprosesser. Ross (2016) og Sundbo & Gallouj (2000) mener dette gjør det vanskelig å integrere tjenesteinnovasjon som en fast prosess. Det konkluderes med at tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper likevel vil gå gjennom idéfasen, utviklingsfasen og kvalitetskontroll & lansering. Det er følgelig disse tre fasene vi inkluderer i rammeverket.

De Jong et al. (2003) mener det er flere forhold utenfor selskapet som kan påvirke den interne tjenesteinnovasjonen, blant annet markedsforhold. Vi har derfor sett på innovasjonsprosesser og -ressurser i lys av revisjonsselskapers kjennetegn, da våre funn viser at disse er avgjørende for tjenesteinnovasjonspraksis. Vi presenterer derfor følgende rammeverk for tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper:

REVISJONSSLELSKAPERS KJENNETEGN

TILLITSROLLE · UAVHENGIGHET ·
MARKEDSFORHOLD · PARTNERMODELL ·
ANSATT TURNOVER



INNOVASJONSPROSESSER

IDÉFASEN

INNOVASJONSGRAD SYNKER NÅR GRADEN AV
OLIGOPOLISTISK MARKEDSFORHOLD ØKER · P1



KVALITETSKONTROLL OG LANSERINGSFASEN

ØKT TILSTEDEVÆRELSE OG BENYTTELSE AV EN
OVERORDNET POLICY BEDRER
KVALITETSKONTROLLEN · P3



UTVIKLINGSFASEN

LITEN RISIKO FOR ØKONOMISK TAP REDUSERER
OMFANG AV UTVIKLINGSFASEN · P2A
INNOVASJON BASERT PÅ ET KLIENTPROBLEM
REDUSERER OMFANG AV UTVIKLINGSFASEN · P2B



INNOVASJONSRESSURSER

ORGANISATORISKE RESSURSER

TILLIT

ØKT GRAD AV TILLIT ØKER EVNEN TIL Å UTVIKLE
TILLITSBASERTE TJENESTER · P4A

ØKT TILLIT GIR ØKT MARKEDSAKSEPT FOR
NYE TJENESTER · P4B

FORRETNINGSMODELL

ALTERNATIVE PRISINGSMODELLER ØKER
FOKUS PÅ INTERN INNOVASJON · P5

PARTNERSTRUKTUR

PARTNERSTRUKTUR STIMULERER KORTSIKTIG
TENKNING OG FOKUS PÅ INKREMENTELL INNOVASJON · P6A
INVESTERINGSHORISONT OG INNOVASJONSGRAD REDUSERES
MED ØKT ALDER OG INNFLYTELSE · P6B

KOMBINASJON AV TRANSAKSJONS- OG
TRANSFORMASJONSLEDELSE
ØKER AMBIDEKSTERITET · P6C

TEKNOLOGISKE RESSURSER

TEKNOLOGI

ØKT BRUK AV TEKNOLOGISKE RESSURSER ØKER
INNOVASJONSGRADEN · P7A
ØKT IMPLEMENTERING AV BLOCKCHAIN REDUSERER
BEHOV FOR TREDJEPARTSBEKREFTELSER OG ØKER
INNOVASJONSBEHOVET · P7B

ØKT TEKNOLOGIIMPLEMENTERING ØKER
UTVIKLING AV TJENESTER BASERT PÅ IT- OG CYBER
SECURITY VERKTØY · P7C

INTELLEKTUELLE RESSURSER

KUNNSKAP

ØKT ANSATT TURNOVER REDUSERER
INNOVASJONSEVNEN · P8A
TVERRFAGLIGE TEAM ØKER INNOVASJONEN · P8B
INNOVASJON I PARTNERS TEAM ØKER BEHOV FOR
LÆRINGSEVNE OG ABSORPSJONSKAPASITET · P8C

5.2 Praktiske implikasjoner

For revisjonsselskaper bør tjenesteinnovasjonsprosessen formaliseres i større grad, ved å utarbeide overordnede *policyer* for tjenesteinnovasjon. Disse *policyene* bør videre brukes av ledelsen ved kvalitetskontroll av nye tjenester, slik at innovasjonsprosessen kan styres. Likevel må ikke denne formaliseringen gå på bekostning av en kreativ kultur, da en slik kultur ligger til grunn for innovasjon. Ideene kan ofte oppstå som et svar på klienters reelle forretningsproblemer. Dersom disse ideene oppstår ved arbeid på en spesifikk klient, internt i en partners team, bør partnere og ledere i revisjonsselskapet aktivt jobbe for å sette seg inn i disse ideene. På denne måten kan kunnskap transformeres fra individuell til organisatorisk, og innovasjon spres fra et partnerteam til selskapet.

Ledelsen i revisjonsselskaper bør være bevisst på å benytte tillit som en ressurs. Tilliten i samfunnet kan benyttes både til å tilby nye tillitsbaserte tjenester og for å få høy markedsaksept ved lansering av innovative tjenester. Ved tap av tillit har vi sett at skepsisen til teknologiske nyvinninger øker. Revisjonsselskapene bør derfor fokusere på å beholde tilliten og ikke skade merkevaren sin. Dette gjør også en overordnet *policy* for tjenesteinnovasjon svært relevant. Ved å benytte denne for kvalitetskontroll, kan ledelsen i større grad forsikre seg om at lansering av en ny tjeneste ikke svekker tilliten og omdømmet.

Vi har sett av analysen at partnerstrukturen kan danne insentiver for kortsiktig tenkning. Denne kortsiktige tenkningen kan føre til overdrevent fokus på inkrementell innovasjon, altså utnyttelse av dagens kunnskap og ekspertise. Partnere og øverste ledelse i revisjonsselskaper bør derfor fokusere på å oppnå mer langsiktig perspektiv, der en ambidekster organisasjon kan være en løsning. For å oppnå dette kreves en kombinasjon av transaksjons- og transformasjonsledelse. Det kan synes lettere å oppnå transaksjonsledelse i revisjonsselskaper, da den interne karrierestigen og hierarkiet i partnerstrukturen legger opp til en *leder- underordnet* relasjon. Ledere i revisjonsselskaper bør derfor fokusere på transformasjonsledelse, for å stimulere de underordnede intellektuelt. Da de ansatte i revisjonsselskaper gjerne ikke ønsker autoritet og fokus på formelle prosesser, vil denne lederstilen trolig passe bra. Med denne lederstilen vil også ledere legge til rette for viktig kunnskapsdeling, slik at taus kunnskap hos de profesjonelle ikke fører til tap av intellektuelle ressurser dersom ansatte slutter.

Tid er en knapp ressurs i revisjonsselskaper og når fakturerbarhet er et prestasjonsmål, dannes insentiver for å prioritere tid eksternt hos kunder. Ledelsen i revisjonsselskaper bør se på andre prisingsmodeller, som abonnementsprising, da dette kan frigjøre tid og kapasitet til å drive innovasjon internt i selskapet. Ledelsen i revisjonsselskaper bør også fokusere på teknologiske ressurser, for å tette forventningsgapet som har oppstått i samfunnet i forbindelse med revisjonstjenester. Informasjonsflyten i samfunnet øker og beslutningstakere benytter seg i økende grad av utradisjonelle informasjonskilder for finansiell informasjon i sanntid. Revisjonsselskaper bør benytte teknologiske ressurser til å tilby en mer kontinuerlig revisjonstjeneste, i tillegg til å øke fokus på IT og *cyber security* verktøy. Dette for å sikre at beslutningstakerne i fremtiden ønsker å benytte revisjonsberetningen som beslutningsgrunnlag.

5.3 Avhandlingens begrensninger og forslag til videre forskning

5.3.1 Avhandlingens begrensninger

I likhet med annen forskning har denne avhandlingen også svakheter. Vi hadde kun én informant som ikke er revisor eller utdannet økonom. Slik det er diskutert i avhandlingen ser vi at økonomer har en tendens til å tenke likt. Informant 7 ga oss et annet perspektiv, til tross for at vi stilte mange av de samme spørsmålene. For å få en større spredning i svarene ville det vært hensiktsmessig å intervju flere i bransjen som ikke er økonomer. Likevel er det naturlig å spørre revisorer, da disse trolig best kan avgjøre om en ny tjeneste eller utvikling er i tråd med lovregulering og revisjonsstandarder.

For å få et bredere spekter og større datamengde, kunne det også ha vært fordelaktig å velge forskjellige aktører i bransjen. Av informantenes svar fremkommer størrelsen på revisjonsselskaper og klienter som en viktig faktor, det hadde derfor vært interessant å også inkludere mindre revisjonsselskaper. Analysen er basert på ansatte i de fire store og det er usikkert om de teoretiske implikasjonene ville gitt samme svar dersom valget av informanter var bredere, og spørsmålene var tilpasset de enkelte informantene. Omfanget av en masteravhandling i kombinasjon med Covid-19 situasjonen, gjorde at grunnlaget for valg av informanter ble begrenset, noe som gjør at utvalget ikke er representativt. Det var utfordrende å finne informanter som ønsket å stille, hadde interesse for teknologi, forsto grunnleggende revisjonsmetodikk, i tillegg til å vite noe om selskapets innovasjonsprosesser. Videre kan det påpekes at innovasjonsstrategier kan inneholde mye konfidensiell informasjon, spesielt for

innovative løsninger som enda ikke er lansert. Selv om det i gjennomføringen av intervjuene tilrettelegges for anonymitet, kan det tenkes at informasjon ble tilbakeholdt da konkurrenter kan få tak i informasjonen.

5.3.2 Forslag til videre forskning

Avslutningsvis ønsker vi å presentere noen forslag til videre forskning som det kunne vært interessant å belyse, men som ikke er ytterligere analysert grunnet avhandlingens omfang. Kunnskap er en sentral og avgjørende ressurs for at et selskap skal lykkes med tjenesteinnovasjon. Det er mye fokus på læringsprosessen og hvordan selskaper skaper organisatorisk kunnskap slik at de bedre kan utnytte den tause kunnskapen hos de ansatte. Da revisjonsselskapene ofte har en tendens til å ansette nyutdannede og har høy ansatt *turnover*, vil en studie av sammenhengen mellom revisjonskvalitet og ansatt *turnover* være interessant. Ved en slik studie vil man også kunne belyse hvilke konsekvenser dette har for selskapets kultur og generelle kunnskapsnivå i selskaper der mange bytter jobb, og man kan analysere ulike løsninger for å redusere tap av viktig kunnskap.

Det hadde også vært interessant å se på hvordan en radikal endring som Covid-19 påvirker norsk næringsliv. Spesielt i revisjonsbransjen kunne det vært interessant å se på hvilket potensial revisors tillitsrolle har i en slik krisesituasjon. Dette var noe informantene nevnte i intervjuene, men situasjonen er fremdeles for usikker til å kunne belyse dette, uten å ta antakelser om fremtidig utvikling. Det kunne også vært spennende å studere mer spesifikt hvordan revisjonsselskaper kan bygge sterkere insentiver til å drive med radikal innovasjon. I vår avhandling viser funnene, i likhet med andre studier om digitalisering og revisjonsbransjen, at det i revisjonsselskaper er mye fokus på korte investeringsbeslutninger og inkrementell innovasjon. Et annet potensielt forskningstema kunne vært alternative prisingsmodeller for revisjonsselskaper, og hvordan revisor kan redusere tid som en knapp faktor på en måte som fremmer insentivene for internt arbeid og økt innovasjonsfokus.

Vi ser også at noe av den nyeste forskningen innen tjenesteinnovasjon bygger på tjenstedominant logikk, presentert av Vargo & Lusch (2004). I denne avhandlingen tok vi utgangspunkt i Froehle & Roth (2007) sitt rammeverk, som er et NSD-rammeverk og dermed bygget på produktdominant logikk. Det kunne vært interessant å ta utgangspunkt i den tjenstedominante logikken, og se på teorier innen samskaping og kundeinteraksjon for å se på tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper.

6 Oppsummering og konklusjon

I avhandlingen har vi belyst revisjonsselskapers kjennetegn i lys av innovasjonsprosesser og -ressurser. Det konkluderes på hvert forskningsspørsmål, der det første omhandler innovasjonsprosesser:

«Hva kjennetegner tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?»

Tjenesteinnovasjonsprosessen i revisjonsselskaper går gjennom tre faser: idéfasen, utviklingsfasen og kvalitetskontroll & lansering. I idéfasen har alle ansatte ansvaret for at nye ideer oppstår, og fasen kan kalles kollektiv idégenerering eller *profesjonelt entreprenørskap*. Den oligopolistiske markedsformen som revisjonsselskaper befinner seg i, vil påvirke ideene som oppstår i denne fasen og dermed innovasjonsgraden. I tillegg har vi funnet at standarder og streng lovregulering oppfattes som et hinder for innovative ideer.

I revisjonsselskaper gjennomføres utviklingsfasen tilnærmet lik en *stage-gate* prosess, men med få *go/kill gates*. Dette gjør at en idé raskt bringes til lansering og gir en kort utviklingsprosess. Årsaker til dette er blant annet den spesielle karakteristikken til tjenestene som tilbys i revisjonsselskaper og at selskapene har behov for en kreativ kultur for å øke fremveksten av innovative ideer. På denne måten vil utviklingsfasen variere basert på hvilken type tjeneste som utvikles. Selv om innovasjonsprosessen vil variere konkluderes det med at en overordnet *policy* for tjenesteinnovasjon vil være fordelaktig. I revisjonsselskaper beskrives en tilnærming til slik *policy*. Denne vil være til hjelp ved ledelsens kvalitetskontroll, slik at en styrt innovasjonsprosess i større grad er oppnåelig.

For å se hvilke ressurser som benyttes i innovasjonsprosessen har vi vårt andre forskningsspørsmål:

«Hvilke ressurser benyttes i tjenesteinnovasjonsprosesser i revisjonsselskaper?»

Revisjonsselskaper har en unik tillitsrolle i samfunnet. Denne tilliten kan benyttes som en ressurs ved tjenesteinnovasjon, både til å tilby nye tillitsbaserte tjenester og fordi en sterk merkevare bidrar til høy innovasjonsaksept i markedet. Revisjonsselskapenes omdømme og merkevare er følgelig svært viktig å beskytte. Dette skjer både gjennom kvalitetskontroll før lansering i innovasjonsprosessen og ved å følge standarder og lovgivning.

Videre anses tid som en knapp ressurs i revisjonsselskaper. Revisjonsselskapenes inntekt er tradisjonelt basert på fakturering av klienter, noe som reduserer incentivet til intern innovasjon. Det konkluderes derfor med at en alternativ prisingsmodell, for eksempel en abonnementsløsning, frigjør tid som kan øke selskapets interne fokus på innovasjon.

Det konkluderes videre med at partnerstrukturen påvirker revisjonsselskapenes innovasjonsprosesser. Karrierestigen og det interne hierarkiet, samt antall gjenværende år i selskapet, danner grunnlag for kortsiktige investeringsbeslutninger og inkrementell innovasjonsgrad. Dette kan overkommes ved ambideksteritet, fokus på både utnyttende og utforskende innovasjon. Vi finner at lederstilen i revisjonsselskaper påvirker selskapets evne til å være ambidekstert, og følgelig selskapets investeringsperspektiv og innovasjonsgrad. Ved å fokusere på transformasjonsledelse økes innovasjonsgraden i revisjonsselskaper.

Vi har også sett at partnerstrukturen skaper incentiver for kortsiktig investeringsbeslutninger, da strukturen har et element av imperiebygging. Avhandlingen viser at partnere i stor grad ønsker å benytte seg av ansatte i eget team fremfor å fokusere på tverrfaglige team. Dette skjer ofte på bekostning av teamets kunnskapsspekter og påvirker dermed innovasjonsgraden. Slik innovasjon i revisjonsselskaper vil være tilnærmet lik prosjektbasert innovasjon. For å lære av slik prosjektbasert innovasjon må revisjonsselskapene ta ansvar for å absorbere innovasjonen som skjer i hver enkelt partners ansvarsområde. Deretter må selskapet evne å transformere individuell til organisatorisk kunnskap, dette er spesielt viktig dersom ansatte slutter, da selskapet risikerer å tape taus kunnskap.

Avhandlingen viser at kunnskap er en viktig intellektuell ressurs i revisjonsselskaper. For å lykkes med innovasjon ansetter revisjonsselskaper personer med ulik fagbakgrunn. Likevel er revisjonsselskapenes ansatt *turnover* betydelig. Vi finner at revisjonsselskaper anses som en attraktiv vei inn i arbeidsmarkedet, uten at ansatte nødvendigvis ønsker å arbeide i revisjon over lenger tid. Vi finner også at nyansatte uten forhåndskunnskaper om revisjon i større grad ønsker å forlate selskapet. Det konkluderes med at høy ansatt *turnover* øker risikoen for tap av intellektuelle ressurser og redusert innovasjonsevne. For å unngå et slikt tap er kunnskapsdeling viktig, gjennom transformasjon fra individuell til organisatorisk kunnskap.

Vi ser at økt implementering av teknologi reduserer asymmetrisk informasjon i samfunnet og dermed kan redusere revisjonsselskapers sterke markedsposisjon. Teknologiske ressurser kan benyttes til å redusere forventningsgapet som oppstår mellom revisor og beslutningstaker,

blant annet fordi beslutningstakere ønsker sanntidsinformasjon. Revisjonsselskaper kan benytte sine teknologiske ressurser til å tilby en mer kontinuerlig revisjonstjeneste. Videre øker innovasjonsbehovet i revisjonsselskaper øker ved implementering av *blockchain* som sikkerhetsmekanisme, da behovet for tredjepartsbekreftelser reduseres. Det konkluderes også med at det er høyst relevant for revisjonsselskaper å benytte IT verktøy og *cyber security* verktøy i deres tjenestetilbud.

Litteraturliste

- Abelia (2015, 28. januar). Uten tillit – ingen innovasjon. Hentet fra <https://www.abelia.no/bransjer/innovasjon/nyheter/uten-tillit--ingen-innovasjon/>
- Abelsen, B., Isaksen, A. & Jakobsen, S.-E. (2013). *Innovasjon: organisasjon, region, politikk*. Oslo: Cappelen Damm.
- Adams, R. B., Almeida, H., & Ferreira, D. (2005). Powerful CEOs and Their Impact on Corporate Performance. *The Review of Financial Studies*, 18(4), 1403–1432. <https://doi.org/10.1093/rfs/hhi030>
- Ahonen, G. (2000). Generative and Commercially Exploitable Intangible Assets. Hentet fra <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.200.863&rep=rep1&type=pdf>
- Alareeni, B. (2017). The Association between Audit Firm Characteristics and Audit Quality: A Meta-Analysis. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2952836>
- Alavi, M. & Leidner, D. (1999). Knowledge Management Systems: Issues, Challenges, and Benefits. *Association for Information Systems*, 1(7). <https://doi.org/10.17705/1CAIS.00107>
- Alvesson, M. (2004). *Knowledge Work and Knowledge-Intensive Firms*. Oxford: Oxford University Press.
- Andriopoulos, C. & Lewis, M. W. (2010). Managing Innovation Paradoxes: Ambidexterity Lessons from Leading Product Design Companies. *Long Range Planning*, 43(1), 104-122. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2009.08.003>
- Antonova, R. & Georgiev, G. (2019). ERP Security, Audit and Process Improvement. *Smart Technologies and Innovation for a Sustainable Future, Advances in Science, Technology & Innovation*. https://doi.org/10.1007/978-3-030-01659-3_14
- Ardley, B. & MacManus, J. (2019). SERVICES: The Relationship between innovation and the Co-creation process. *JMS*, 63(1), 24-28. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/332028458_SERVICES_The_relationship_between_Innovation_and_the_Co-creation_Process
- Arens, A. A., Elder, R. J. & Beasley, M. S. (2014). *Auditing & Assurance Services*. (15. utg.). USA: Pearson.
- Arnulf, J. K. (2013). Verdien av tillit. *Dagsavisen*. Hentet fra <https://www.bi.no/forskning/business-review/articles/2013/03/verdien-av-tillit/>
- Bakker, R. M., Cambré, B., Korlaar, L. & Raab, J. (2010). Managing the project learning

- paradox: A set-theoretic approach toward project knowledge transfer. *International Journal of Project Management*, 29(5), 494-503.
<https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2010.06.002>
- Baregheh, A., Rowley, J. & Sambrook, S. (2009). Towards a multidisciplinary definition of innovation. *Management Decision*, 47(8), 1323-1339. Hentet fra
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/00251740910984578/full/html?queryID=2%2F5414905>
- Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- Barras, R. (1986). Towards a theory of innovation in services. *Research Policy*, 15(4), 161-173. [https://doi.org/10.1016/0048-7333\(86\)90012-0](https://doi.org/10.1016/0048-7333(86)90012-0)
- Barrett, M., Davidson, E., Prabhu, J. & Vargo, S. L. (2015). Service innovation in the digital age: key contributions and future directions. *MIS Quarterly, Special Issue: Service Innovation in the Digital Age*, 39(1). <https://doi.org/10.25300/MISQ/2015/39:1.03>
- Barron, F. & Harrington, D. M. (1981). CREATIVITY, INTELLIGENCE, AND PERSONALITY. *Ann. Rev. Psychol.*, 32, 439-76. Hentet fra
<https://www.annualreviews.org/doi/pdf/10.1146/annurev.ps.32.020181.002255>
- Baschab, J. & Piot, J. (2005). *The professional services firm bible*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- Bass, B. M. (1985). *Leadership and performance beyond expectation*. New York: Free Press.
- Becker, G. S. (1962). Investment in Human Capital: A Theoretical Analysis. *Journal of Political Economy*, 70(5), 9-49. <https://doi.org/10.1086/258724>
- Beckman, C. M. (2006). The Influence of Founding Team Company Affiliations on Firm Behavior. *The Academy of Management Journal*, 49(4), 741-758.
<https://doi.org/10.5465/AMJ.2006.22083030>
- Benner, M. J. & Tushman, M. L. (2003). Exploitation, Exploration, and Process Management: The Productivity Dilemma Revisited. *Academy of Management Review*, 28(2), 238-256. <https://doi.org/10.5465/amr.2003.9416096>
- Berraies, S. & Bchini, B. (2019). Effect of leadership styles on financial performance: mediating roles of exploitative and exploratory innovations: Case of Knowledge-intensive firms. *International Journal of Innovation Management*, 23(3),
<https://doi.org/10.1142/S1363919619500208>
- Berraies, S., Bchini, B., Zine EL Abidine, S. & Mejri, T. (2019). Effects of transactional and

- transformational leadership styles on innovation: knowledge sharing as mediator and gender as moderator Case of French knowledge-intensive firms. *International Conference on Arts, Business, Law and Education*. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/334151165_Effects_of_transactional_and_transformational_leadership_styles_on_innovation_knowledge_sharing_as_mediator_and_gender_as_moderator_Case_of_French_knowledge-intensive_firms
- Berraies, S. & Zine EL Abidine, S. (2019). Do leadership styles promote ambidextrous innovation? Case of knowledge-intensive firms. *Journal of Knowledge Management*, 23(5), 836-859. <https://doi.org/10.1108/JKM-09-2018-0566>
- Bjørkeng, P. K. (2018). *Kunstig intelligens: den usynlige revolusjonen*. Oslo: Vega forlag.
- Brandsås, H. (2017, 06. oktober). Gjenopprett tilliten! Hentet fra <https://www.kommunal-rapport.no/debatt/gjenopprett-tilliten/111762/>
- Breidbach, C. F., Smith, P. & Callagher, L. J. (2013). Advancing Innovation in Professional Service Firms: Insights from the Service-Dominant Logic. *Service Science* 5(3). <https://doi.org/10.1287/serv.2013.0053>
- Brown-Liburd, H. & Vasarhelyi, M. A. (2015). Big data and audit evidence. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 12(1), 1-16. <https://doi.org/10.2308/jeta-10468>
- Bruce, R. (1994). Doomed but dedicated. *Accountancy* 114(1212), 44-46.
- Brynjolfsson, E. & McAfee, A. (2014). *The second machine age: work, progress, and prosperity in a time of brilliant technologies*. New York: W W Norton & Co.
- Burns, T & Stalker, G. M. (1961). *The Management of innovation*. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198288787.001.0001>
- Busch, T. & Vanebo, J. O. (2003). *Organisasjon og ledelse: et integrert perspektiv* (5. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Cacciatori, E. (2008). Memory objects in project environments: storing, retrieving and adapting learning in project-based firms. *Research Policy*, 37(9), 1591–1601. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2008.04.028>
- Campbell, P. (05.05.2020). The most common subscription pricing models, and the only one you should be using. Hentet fra <https://www.priceintelligently.com/blog/subscription-pricing>
- Carlborg, P., Kindström, D. & Kowalkowski, C. (2014). The evolution of service innovation research: a critical review and synthesis. *The Service Industries Journal*, 34(5), 373-398. <https://doi.org/10.1080/02642069.2013.780044>

- Chae, B. (2012). An evolutionary framework for service innovation: Insights of complexity theory for service science. *International Journal of Production Economics*, 135(2), 813-822. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2011.10.015>
- Chaney, P. K. & Philipich, K. L. (2002). Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1221-1245. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00087>
- Chen, Y.-F., Lin, F.-L. & Yang, S.-Y. (2015). Does institutional short-termism matter with managerial myopia? *Journal of Business Research*, 68(4), 845-850. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2014.11.039>
- Chen, Y.-J., Chen, Y.-M. & Wu, M.-S. (2012). An empirical knowledge management framework for professional virtual community in knowledge-intensive service industries. *Expert Systems with Applications*, 39(18), 13135-13147. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2012.05.088>
- Chi, W., Huguen, L., Lin, C.-J. & Lisic, L. (2013). Determinants of Audit Staff Turnover: Evidence from Taiwan. *International Journal of Auditing*, 17(1), 100-112. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00459.x>
- Cohen, M., Rozario, A. & Zhang, C. (2019). Exploring the Use of Robotic Process Automation (RPA) in Substantive Audit Procedures. *The CPA journal*, 89(7), 49. Hentet fra <https://www.cpapjournal.com/2019/08/14/exploring-the-use-of-robotic-process-automation-rpa-in-substantive-audit-procedures/>
- Cohen, W. M. & Levinthal, D. A. (1990). Absorptive-capacity—a new perspective on learning and innovation. *Administrative Science Quarterly*, 35(1), 128–152. <https://doi.org/10.2307/2393553>
- Cooper, R. & Sommer, A. F. (2016). The Agile-Stage-Gate Hybrid Model: A Promising New Approach and a New Research Opportunity. *Journal of Product Innovation Management*, 33(5). <https://doi.org/10.1111/jpim.12314>
- Cooper, R. G. (2008). Perspective: The Stage-Gate Idea-to-Launch Process—Update, What's New, and NexGen Systems. *Journal of Product Innovation Management*, 25(3), 213-232. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5885.2008.00296.x>
- Curtis, E., Humphrey, C. & Turley, S. (2016). Standards of innovation in auditing. *Auditing: A Journal of Practice*, 35(3), 75–98. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51462>
- Curtis, E. & Turley, S. (2007). The business risk audit – A longitudinal case study of an audit engagement. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4), 439-461. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.004>

- Daazenko, S. & Grönquist, D. N. (2016). Økonomiske effekter av tjenesteinnovasjon. *Magma - Econas Tidsskrift for Økonomi og Ledelse*, 7, 54-63. Hentet fra <https://www.magma.no/okonomiske-effekter-avtjenesteinnovasjon>
- Davis, A. & Kane, K. (2019). IT Audits: What, Why, Who, and When. *CapinTech*. Hentet fra https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:7lpzI_eudBYJ:scholar.google.com/+IT+Audits:+What,+Why,+Who,+and+When+capin+tech&hl=no&as_sdt=0,5&as_ylo=2019
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- De Jong, J. P. J., Bruins, A., Dolfsma, W. & Meijaard, J. (2003). Innovation in service firms explored: what, how and why? *EIM Business & Policy Research*. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/200167211_Innovation_in_Service_Firms_Explored_What_How_and_Why
- Denning, P. & Lewis, T. (2016). Exponential laws of computing growth. *Communications of the ACM*, 60(1), 54-65. <https://doi.org/10.1145/2976758>
- Den Hartog, D.N., Van Muijen, J.J. & Koopman, P.L. (1997). Transactional versus transformational leadership: An analysis of the MLQ. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 70(1), 19–34. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8325.1997.tb00628.x>
- Den Hertog, P. (2001). Knowledge-Intensive Business Services as Co-Producers of Innovation. *International Journal of Innovation Management*, 4, 491-528. <https://doi.org/10.1142/S136391960000024X>
- Den Norske Revisorforening (2015). Fagdagene 2015 - verdien av tillit. *Revisjon og Regnskap*. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2015/8/rr08-15-materie-a-37>
- Den Norske Revisorforening (2019a). Hvem rekrutteres til revisjonsbransjen? *Revisjon og Regnskap*. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2018/1/revisjon-1-2018-569>
- Den Norske Revisorforening (2019b). Regjeringens forslag til ny revisorlov - Oversikt over de viktigste endringene. *Revisjon og Regnskap*. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/fag/ny-revisorlov/>
- Dey, N., Hassanien, A. E., Bhatt, C., Ashour, A. S. & Satapathy, S. C. (2018). *Internet of Things and Big Data Analytics Toward Next-Generation Intelligence*. Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-60435-0>
- DNX Studio (2018) Ny undersøkelse: Slik er nordmenns tillit til makt og

- teknologi. *Dagens Næringsliv*. Hentet fra <https://www.dn.no/annosorinnhold/ny-undersokelse-slik-er-nordmenns-tillit-til-makt-og-teknologi/2-1-394268>
- Easingwood, C. J. (1986). New product development for service companies. *The Journal of Product Innovation Management*, 3(4), 264-275.
[https://doi.org/10.1016/0737-6782\(86\)90005-6](https://doi.org/10.1016/0737-6782(86)90005-6)
- Edelman. (2015, 19. januar). 2015 Edelman Trust Barometer. Hentet fra <https://www.edelman.com/research/2015-edelman-trust-barometer>
- Edmans, A., Fang, V. W. & Lewellen, K. A. (2017). Equity Vesting and Investment. *The Review of Financial Studies*, 30(7), 2229-2271.
<https://doi.org/10.1093/rfs/hhx018>
- Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services* (3. utg.). London: McGraw-Hill.
- Ellefsen, H. (2017, 25. august). Smart Anvendelse av SAF-T Filen. *Regnskap Norge*. Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/teknologi2/smart-anvendelse-av-saf-t-filen/>
- Eriksson, P. E., Leiringer, R., & Szentes, H. (2017). The Role of Co-Creation in Enhancing Explorative and Exploitative Learning in Project-Based Settings. *Project Management Journal*, 48(4), 22–38. <https://doi.org/10.1177/875697281704800403>
- Ernstberger, J., Koch, C., Schreiber, E. M. & Trompeter, G. (2020). Are Audit Firms' Compensation Policies Associated with Audit Quality? *Contemporary Accounting Research*. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12528>
- European Federation of Accountants and Auditors for SMEs. (2019). Evidence of the Value of Audit for SMEs in Europe. Hentet fra https://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/20191903_EvidenceValueAuditSMEs-FINAL.pdf
- Fagerberg, J., Mowery, D. C., Nelson, R. R., Asheim, B. T., Bruland, K. & Grodal, S. (2005). *The Oxford handbook of innovation*. Oxford: Oxford University Press.
- Farstad, N. (2010). ISA-ene i mange land. *Revisjon og regnskap*. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2010/2/rr02-2010-a-31>
- Finanstilsynet (2003). *Rådgivningsvirksomhet til revisjonsklienter*. (Dokumentnummer 23). Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/rundskriv/older/radgivningsvirksomhet-til-revisjonsklienter/>
- Finanstilsynet (2018, 05. november). Register for third country auditors and audit entities.

Hentet fra https://www.finanstilsynet.no/en/finanstilsynets-registry/register-for-third-country-auditors-and-audit-entities/?fbclid=IwAR1p76qBUrzLE5PvqRN449tNbhcN DpiiX0Rn4F2kUt1oXgnG_Y2ZBgylAI8

- Fischer, A. (2011). Recognizing opportunities: initiating service innovation in PSFs. *Journal of Knowledge Management*, 15(6), 915-927. <https://doi.org/10.1108/13673271111179280>
- Fitzsimmons, J. & Fitzsimmons, M. J. (2006). *Service Management: Operations, Strategy, and Information Technology* (5. utg.). McGraw-Hill/Irwin.
- Fjørtoft, L. E. (2018). Digitalisering og disrupsjon i revisjonsbransjen. *Revisjon og regnskap*, 1. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/1-24-6.pdf>
- Fogarty, T. J. & Rigsby, J. T. (2010). A reflective analysis of the «new audit» and the public interest. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(3), 300-329. <https://doi.org/10.1108/18325911011075204>
- Fosstenløyken, S., Løwendahl, B. & Revang, Ø. (2001). Knowledge and Value Creation in Professional Service Firms: A Framework for Analysis. *Human Relations*, 54, 911-931. <https://doi.org/10.1177/0018726701547006>
- Fosstenløyken, S. M., Løwendahl, B. R. & Revang, Ø. (2003). Knowledge Development through Client Interaction: A Comparative Study. *Organization Studies*, 24(6), 859-879. <https://doi.org/10.1177/0170840603024006003>
- Franzel, J. M. (2016). *Audit Expectations Gap: A Framework for Regulatory Analysis*. Washington: 2016 International Institute on Audit Regulation. Hentet fra <https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/Franzel-speech-Institute-12-13-16.aspx>
- Froehle, C. M. & Roth, A. V. (2007). A Resource-Process Framework of New Service Development. *Production and Operations Management*, 16(2), 169-188. <https://doi.org/10.1111/j.1937-5956.2007.tb00174.x>
- Fu, N. (2015). The role of relational resources in the knowledge management capability and innovation of professional service firms. *Human Relations*, 68(5), 731-764. <https://doi.org/10.1177/0018726714543479>
- Gadrey, J. & Gallouj F. (2002). *Productivity, innovation and knowledge in services: new economic and socio-economic approaches*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing.
- Gallouj, F. & Djellal, F. (2010). *The Handbook of Innovation and Services: A Multi-disciplinary Perspective*. Edward Elgar Publishing.
- Gallouj, F. & Savona, M. (2009). Innovation in services: a review of the debate and a

- research agenda. *Journal of Evolutionary Economics*, 19(2), 149-172.
<https://doi.org/10.1007/s00191-008-0126-4>
- Gallouj, F. & Weinstein, O. (1997). Innovation in services. *Research Policy*, 26(4-5), 537-556. [https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(97\)00030-9](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(97)00030-9)
- Gami, M., Jetly, P., Mehta, N. & Patil, S. (2019). Robotic Process Automation – Future of Business Organizations: A Review. *2nd International Conference on Advances in Science & Technology (ICAST) 2019 on 8th, 9th April 2019 by K J Somaiya Institute of Engineering & Information Technology, Mumbai, India.*
<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3370211>
- Gann, D. M. & Salter, A. J. (2000). Innovation in project-based, service-enhanced firms: the construction of complex products and systems. *Research Policy*, 29, 955-972. [https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(00\)00114-1](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(00)00114-1)
- Gao, L., Jiang, C. X. & Mekhaimer, M. (2019). Count on your subordinates: Young managers and innovation efficiency. Hentet fra <http://www.fmaconferences.org/NewOrleans/Papers/Count%20on%20Subordinates%20FMA.pdf>
- Garcia-Morales, V. J., Lloréns-Montes, F. J. & Verdú-Jover, A. J. (2008). The effects of transformational leadership on organizational performance through knowledge and innovation. *British Journal of Management*, 19(4), 299-319.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-8551.2007.00547x>
- Gilbert, R., Riis, C. & Riis, E. S. (2018). Stepwise innovation by an oligopoly. *International Journal of Industrial Organization*, 61, 413-438.
<https://doi.org/10.1016/j.ijindorg.2018.10.001>
- Grabher, G. (2004). Temporary architectures of learning: knowledge governance in project ecologies. *Organization Studies*, 25, 1491-1514.
<https://doi.org/10.1177/0170840604047996>
- Greenwood, R., Hinings, C. & Brown, J. (1990). 'P2-Form' Strategic Management: Corporate Practices in Profe. *Academy of Management Journal*, 33(4), 725.
<https://doi.org/10.5465/256288>
- Grieco, D. (2006). Degree of innovativeness and market structure: A model. Hentet fra [https://scholar.google.no/scholar?q=Grieco,+D.+\(2006\).+Degree+of+innovativeness+and+market+structure:+A+model&hl=no&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar](https://scholar.google.no/scholar?q=Grieco,+D.+(2006).+Degree+of+innovativeness+and+market+structure:+A+model&hl=no&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar)
- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2016). *Metode og dataanalyse* (3. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Gökten, K., Eren, A. A. & Meciar, M. (2019). *Economic and Business Issues in*

- Retrospect and prospect*. London: IJOPEC Publication Limited.
- Hairston, S., Wu, D. & Yu, J. (2019). Analyzing the LinkedIn Profiles of Audit Partners. *The CPA Journal*, 89(3), 54-57. Hentet fra <https://www.cpajournal.com/2019/04/03/analyzing-the-linkedin-profiles-of-audit-partners/>
- Halawi, L. A., Aronson, J. E. & McCarthy, R. V. (2005). Resource-Based View of Knowledge Management for Competitive Advantage. *The Electronic Journal of Knowledge Management*, 3(2). Hentet fra <https://commons.erau.edu/publication/319>
- Hanstad, P. (2011). Hvor er styreansvaret? *Aftenposten*. Hentet fra <https://www.aftenposten.no/meninger/debatt/i/1OpxB/hvor-er-styreansvaret?>
- Hegdahl, P.-O. (2018). SAF-T Blir Lovpålagt fra 2020. *Regnskap Norge*. Hentet fra <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/bokforing/saf-t-blir-lovpalagt-fra-2020/>
- Heggernes, T. A. (2017). *Digital forretningsforståelse: fra store data til små biter* (2. utg.). Bergen: Fagbokforlaget
- Hegnar Media. (2019). Norges 500 største bedrifter. *Kapital*, 12.
- Helkkula, A., Kowalkowski, C. & Tronvoll, B. (2018). Archetypes of Service Innovation: Implications for Value Cocreation. *Journal of Service Research*, 21(3), 284-301. <https://doi.org/10.1177/1094670517746776>
- Heltne, L. (2019). 152 PwC-partnere delte 744 millioner. *Dagens Næringsliv*. Hentet fra <https://www.dn.no/arbeidsliv/pricewaterhousecoopers/pwc/ey/152-pwc-partnere-delte-744-millioner/2-1-510910>
- Hillestad, T., Grönquist, D. & Yttri, B. (2014). Organisasjonskultur: Aktivum eller barriere for radikal innovasjon og transformasjon? *Magma - Econas Tidsskrift for Økonomi og Ledelse*, 8, 35-44. Hentet fra <https://www.magma.no/organisasjonskultur-aktivum-eller-barriere-for-radikal-innovasjon-og-transformasjon>
- Hiltebeitel, K. M. & Leaby, B. A. (2001). MIGRATORY PATTERNS OF ENTRY-LEVEL ACCOUNTANTS. *The CPA Journal*, 71(4), 54. Hentet fra <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=9e6a40b5-c9e5-46a8-a315-4c44810bcc7e%40sessionmgr4006>
- Hindberg, T. (2015). Big data og revisjon. *Revisjon og regnskap*, 3. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/3-37-8.pdf>
- Hinings, B., Muzio, D., Broschak, J. & Empson, L. (2015). *The Oxford Handbook of Professional Service Firms* (1. utg.). Oxford University Press.
- Hobday, M. (2000). The project-based organization: an ideal form for managing

- complex products and systems? *Research Policy*, 29, 871-893.
[https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(00\)00110-4](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(00)00110-4)
- Hope, O.-K. & Langli, J. C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, 85(2), 573-605. Hentet fra https://www.jstor.org/stable/20744142?seq=1#metadata_info_tab_contents
- Howells, J. R. L. (2002) Tacit Knowledge, Innovation and Economic Geography. *Urban Studies*, 39(5-6), 871-884. <https://doi.org/10.1080/00420980220128354>
- Næringslivets Hovedorganisasjon (2019). Fakta om små og mellomstore bedrifter (SMB). *NHO*. Hentet fra <https://www.nho.no/tema/sma-og-mellomstore-bedrifter/artikler/sma-og-mellomstore-bedrifter-smb/>
- Huang, F. & Vasarhelyi, M. A. (2019). Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework. *International Journal of Accounting Information Systems*, 35(C), <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.100433>
- Ibert, O. (2004). Projects and firms as discordant complements: organizational learning in the Munich software ecology. *Research Policy*, 33(10), 1529–1546. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2004.08.010>
- Ibrahim, S. & Lloyd, C. (2011). The association between non-financial performance measures in executive compensation contracts and earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(3), 256-274. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.10.003>
- Iden, J., Andestad, M. & Grung-Olsen, H.-C. (2013). Prosessledelse og Innovasjon: En litteraturstudie. *Stavanger: Norsk konferanse for organisasjoners bruk av informasjonsteknologi*. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/258432250_Prosessledelse_og_innovasjon_En_litteraturstudie
- ISA 200 (2019). *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Revisors Håndbok
- Ittner, C. D. & Larcker, D. F. (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), 88. <https://doi.org/10.7748/ns2003.10.18.6.71.c3479>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser* (3.utg.). Oslo: Cappelen Damm.
- Jacobsen, D. I. & Thorsvik, J. (2019). *Hvordan organisasjoner fungerer* (5. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Jayasimha, K. R., Nargundkar, R. & Murugaiah, V. (2007). New Service Development (NSD): Role of Customer Contact Executives. *Vision: The*

- Journal of Business Perspective*, 11(2), 1-6.
<https://doi.org/10.1177/097226290701100202>
- Jeppesen, K. K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7(3), 517-539.
<https://doi.org/10.1080/096381898336402>
- Jeppesen, K. K. (2007). Organizational risk in large audit firms. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 590-603. <https://doi.org/10.1108/02686900710759398>
- Kang, Y., Trotman, A. J. & Trotman, K. T. (2015). The effect of an audit judgement rule on audit on audit committee members`professional skepticism: The case of accounting estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 59-76.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.001>
- Kaplan, S. N. & Minton, B. A. (2006). How Has CEO Turnover Changed? Increasingly Performance Sensitive Boards and Increasingly Uneasy CEOs. *National Bureau of Economic Research*. Hentet fra <https://ssrn.com/abstract=924751>
- Kinserdal, F. (2017). NHH skal forske på digitalisering i revisjonsbransjen. *Magma - Econas Tidsskrift for Økonomi og Ledelse*, 6, 79-86. Hentet fra <https://www.magma.no/nhh-skal-forske-pa-digitalisering-i-revisjonsbransjen>
- Kirton, M. J. (1984). Adaptors and innovators-why new initiatives get blocked. *Long Range Planning*, 17(2), 137-143. [https://doi.org/10.1016/0024-6301\(84\)90145-6](https://doi.org/10.1016/0024-6301(84)90145-6)
- Knudsen, E. (2017). Revisjonsforordningen. *Revisjon og regnskap*, 7. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2017/7-38-9.pdf>
- Koberg, C. S. & Hood, J. N. (1991). Cultures and creativity within hierarchical organizations. *Journal of Business and Psychology*, 6, 265-271. <https://doi.org/10.1007/BF01126712>
- Kvadsheim, S. S. (2019). Rekrutteringsboom hos de fire store revisjons- og konsulentgigantene. *Finansavisen*. Hentet fra <https://finansavisen.no/nyheter/utdannelse/2019/09/01/6951746/rekrutteringsboom-hos-de-fire-store-revisjons-og-konsulentgigantene>
- Ladika, T. & Sautner, Z. (2019). Managerial Short-Termism and Investment: Evidence from Accelerated Option Vesting. *Review of Finance*, 24(2), 305-344.
<https://doi.org/10.1093/rof/rfz012>
- Larsen, K. F. (1998). «Knowledge Management»: Et markedsorientert perspektiv. *Magma - Econas Tidsskrift for Økonomi og Ledelse*, 1. Hentet fra <https://www.magma.no/knowledge-management-et-markedsorientert-perspektiv>
- Lavie, D. & Rosenkopf, L. (2006). Balancing Exploration and Exploitation in Alliance

- Formation. *Academy of Management Journal*, 49(4), <https://doi.org/10.5465/amj.2006.22083085>
- Lenz, H. & James, M. L. (2007). *International Audit Firms as Strategic Networks — The Evolution of Global Professional Service Firms*. https://doi.org/10.1007/978-3-7908-1758-4_17
- Lhuer, X. (2016). The Next Acronym You Need to Know About: RPA (Robotic Process Automation). *McKinsey Digital*. Hentet fra <https://www.mckinsey.com/business-functions/mckinsey-digital/our-insights/the-next-acronym-you-need-to-know-about-rpa>
- Linthicum, C., Reitenga, A. L. & Sanchez, J. M. (2010). Social responsibility and corporate reputation: The case of the Arthur Andersen Enron audit failure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(2), 160-176. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2009.10.007>
- Loennechen, F. (2011). UTFORDRER OM REVISJONSMARKEDET: - Et «ulvemarked». *E24 Næringsliv*. Hentet fra <https://e24.no/naeringsliv/i/6nGrI3/utfordrer-om-revisjonsmarkedet-et-ulvemarked>
- Lundgard, A. A. (2015). Tenk deg et samfunn uten tillit. *Dagsavisen*. Hentet fra <https://www.dagsavisen.no/debatt/tenk-deg-et-samfunn-uten-tillit-1.459360>
- Løwendahl, B. R. (2005). *Strategic management of professional business service firms: three generic strategies* (3. utg.). København: Copenhagen Business School Press.
- Markham, S. K. & Lee, H. (2013). Product Development and Management Association's 2012 Comparative Performance Assessment Study. *Journal of Product Innovation Management*, 30(3). <https://doi.org/10.1111/jpim.12025>
- Masulis R. W. & Mobbs, S. (2011). Are All Inside Directors the Same? Evidence from the External Directorship Market. *The Journal of Finance*, 66(3), 823-872. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2011.06153.x>
- McAfee, A. & Brynjolfsson, E. (2012). Big Data: The Management Revolution. *Harvard Business Review*, 90(10), 61-68. Hentet fra <https://hbr.org/2012/10/big-data-the-management-revolution>
- McCausland, R. (2000). Vertical value: The lure of niche accounting. *Accounting Technology*, 16(8), 56-61.
- McLane, P. (2018). Cybersecurity: Every enterprise is at risk as attacks diversify and

- adversaries get smarter. *Mix*, 42(7), 10–48.
- Miller, D. (1989). Configurations of Strategy and Structure: Towards a Synthesis. *Strategic Management Journal*, 7(3), 233-249. <https://doi.org/10.1002/smj.4250070305>
- Mintzberg, H. (1983). *Structure in Fives*. New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Moor, J. (2006). The Dartmouth College Artificial Intelligence Conference: The Next Fifty Years. *AI Magazine* 27(4), 87. <https://doi.org/10.1609/aimag.v27i4.1911>
- Morris, T. & Empson, L. (1998). Organisation and expertise: An exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5-6), 609-624. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00032-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00032-4)
- Muller, E. & Doloreux, D. (2007). The key dimensions of knowledge-intensive business services (KIBS) analysis: a decade of evolution. *Fraunhofer Institute Systems and Innovation Research*. Hentet fra <https://www.econstor.eu/obitstream/10419/29335/1/610017543.pdf>
- Mullins, L. J. (1993). *Management and Organizational Behaviour* (3. utg.). London: Pitman Publishing.
- NASDAQ (2019, 14. oktober). How Does Social Media Influence Financial Markets? *NASDAQ*. Hentet fra <https://www.nasdaq.com/articles/how-does-social-media-influence-financial-markets-2019-10-14>
- Nasser, A. T. A., Wahid, E. A., Nazri, S. N. F. S. M. & Hudaib, M. (2006). Auditor-client relationship: the case of audit tenure and auditor switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 724-737. <https://doi.org/10.1108/02686900610680512>
- Nonaka, I. (1994). A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. *Organization Science*, 5(1), 14-37. <https://doi.org/10.1287/orsc.5.1.14>
- Nordenflycht, A. V. (2010). What Is A Professional Service Firm? Towards A Theory And Taxonomy of Knowledge Intensive Firms. *The Academy of Management Review*, 35(1), 154-174. <https://doi.org/10.5465/AMR.2010.45577926>
- NOU 2017: 15. (2017). *Revisorloven — Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>
- NOU 2019: 6. (2019). *Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2019*. Arbeids- og sosialdepartementet. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2019-6/id2638735/sec6>
- NTB (2018). Tino og GramArt vil kreve revisjon av Tidal og pengene tilbake. *E24*. Hentet fra

https://e24.no/naeringsliv/i/GGrGG4/tono-og-gramart-vil-kreve-revisjon-av-tidal-og-pengene-tilbake?fbclid=IwAR3Q0pff9J0hk6fn3g_q_gaqBcab0lc2Geyb5KI2hgI7v64GVqjvvPFgTDc

- O'Reilly, C. & Tushman, M. (2004). The Ambidextrous Organization. *Harvard Business Review*, 82(4), 74-81. <https://doi.org/10.1002/art.20143>
- O'Reilly, C. A. & Tushman, M. (2016). *Lead and Disrupt: How to Solve the Innovator's Dilemma*. California: Stanford University Press
- O'Reilly, C. A. I. & Tushman, M. L. (1996). Ambidextrous organizations: Managing evolutionary and revolutionary change. *California Management Review*, 38(4), 8-29. <https://doi.org/10.2307/41165852>
- O`Regan, N., Ghobadian, A. & Gallea, D. (2006). In search of the drivers of high growth in manufacturing SMEs. *Technovation*, 26(1), 30-41. <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2005.05.004>
- OECD/Eurostat. (2018). Concepts and definitions for measuring business innovation. *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation*. Paris/Eurostat, Luxembourg: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/24132764>
- Olsen, K. M. (2019). HR og bemanning når profesjonelle tjenestebedrifter blir globale. *Magma - Econas Tidsskrift for Økonomi og Ledelse*, 7, 40-47. Hentet fra <https://www.magma.no/hr-og-bemanning-nar-profesjonelle-tjenestebedrifter-blir-globale>
- Orlando, M. J. & Verba, M. (2005). Do only big cities innovate? Technological maturity and the location of innovation. *Economic Review*, 90(2), 31-57. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/5044017_Do_only_big_cities_innovate_Technological_maturity_and_the_location_of_innovation
- Osnes, K. B., Olsen, J. R., Vassilakopoulou, P. & Hustad, E. (2018). ERP Systems in Multinational Enterprises: A literature Review of Post-implementation Challenges. *Procedia Computer Science*, 138, 541-548. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2018.10.074>
- Otero, A. R. (2019). *Information technology control and audit*. Oxfordshire: Taylor & Francis Inc.
- Peecher, M. E., Solomon, E. I. & Trotman, K. T. (2013). An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society*, 38(8), 596-620. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.07.002>
- Penrose, E. (2009). *The Theory of the Growth of the Firm* (4. utg.). USA: Oxford University

- Press.
- Pentland B. T., & Rueter, H. H. (1994). Organizational Routines as Grammars of Action. *Administrative Science Quarterly*, 39(3), 484–510.
- Pfeffer, J. (1994). *Competitive Advantage through People*. Boston: Harvard Business Press.
- Polanyi, M. (1958). *Personal Knowledge*. Chicago: University of Chicago Press.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49-68. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>
- Post, H. A. (1996). Internationalization and Professionalization in Accounting Services: The Cases of BDO Binder and BDO CampsObers. *International Studies of Management & Organization*, 26(2), 80-103. <https://doi.org/10.1080/00208825.1996.11656682>
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting Organizations and Society*, 28(4), 379-394. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00047-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00047-2)
- Proff Forvalt (2020). Proff Forvalt: Utvidet firma- og regnskapsinformasjon. Hentet fra <https://www.forvalt.no/ForetaksIndex>
- PwC (2020). Tillit - den nye oljen. *PwC Norge*. Hentet fra <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/tillit---den-nye-oljen.html>
- Raisch, S., Birkinshaw, J., Probst, G. & Tushman, M. L. (2009). Organizational Ambidexterity: Balancing Exploitation and Exploration for Sustained Performance. *Organization Science*, 20(4), 685-695. <https://doi.org/10.1287/orsc.1090.0428>
- Regnskapsloven (1999). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Revisorloven (1999). Lov om revisjon og revisorer (LOV-1999-01-15-2). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2>
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. & McMickle, P. L. (2002). Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163. <https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.1.147>
- Ross, A. (2016). Establishing a system for innovation in a professional services firm. *Business Horizons*, 59(2), 137-147. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2015.10.002>
- Rozario, A. M. (2019). Three essays on audit innovation: using social media information and disruptive technologies to enhance audit quality. *Rutgers, The State University of New Jersey*. <https://doi.org/doi:10.7282/t3-fmt3-px02>

- Rozario, A. M., Zhang A. & Vasarhelyi, M. A. (2019). Examining Automation in Audit. *International Federation of Accountants*. Hentet fra <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/examining-automation-audit>
- Rønning, A. J. (2013). Partnermodellen endres og bachelorjuristene blir nyttige. *Advokatbladet*. Hentet fra <https://www.advokatbladet.no/partnermodellen-endres-og-bachelorjuristene-blir-nyttige/106614>
- Scarbrough, H., Swan, J., Laurent, S., Bresnen, M., Edelman, L. & Newell, S. (2004). Project-based learning and the role of learning boundaries. *Organization Studies*, 25(9), 1579-1600. <https://doi.org/10.1177/0170840604048001>
- Schindler, M. & Eppler, M. J. (2003). Harvesting project knowledge: a review of project learning methods and success factors. *International Journal of Project Management*, 21(3), 219–228. [https://doi.org/10.1016/S0263-7863\(02\)00096-0](https://doi.org/10.1016/S0263-7863(02)00096-0)
- Schlereth, C. & Skiera, B. (2012). Measurement of consumer preferences for bucket pricing plans with different service attributes. *International Journal of Research in Marketing*, 29(2), 167-180. <https://doi.org/10.1016/j.ijresmar.2011.08.004>
- Schoemaker, P. (1995). Scenario Planning: A Tool for Strategic Thinking. *Sloan Management Review*, 36, 25-40. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/220042263_Scenario_Planning_A_Tool_for_Strategic_Thinking
- Schueing, E. E. & Johnson, E. M. (1989). A proposed model for new service development. *The Journal of Product Innovation Management*, 3(2), 25-34. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000002484>
- Shapiro, C. (1989). Chapter 6 Theories of oligopoly behavior. *Handbook of Industrial Organization*, 1, 329-414. [https://doi.org/10.1016/S1573-448X\(89\)01009-5](https://doi.org/10.1016/S1573-448X(89)01009-5)
- Singh, S., Akbani, I. & Dhir, S. (2020). Service innovation implementation: a systematic review and research agenda. *The Service Industries Journal*, 40(7-8), 491-517. <https://doi.org/10.1080/02642069.2020.1731477>
- Smets, M., Morris, T., Nordenflycht, A. V., & Brock, D. M. (2017). 25 years since ‘P2’: Taking stock and charting the future of professional firms. *Journal of Professions and Organization*, 4(2), 91–111. <https://doi.org/10.1093/jpo/jox006>
- Smith, S. S. (2019). *Blockchain, Artificial Intelligence and Financial Services*. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-29761-9>
- Sorescu, A. B., Chandy, R. K. & Prabhu, J. C. (2007). Why Some Acquisitions Do Better than Others: Product Capital as a Driver of Long-Term Stock Returns. *Journal of Marketing Research*, 44(1), 57-72. <https://doi.org/10.1509/jmkr.44.1.57>

- SOU 2008: 32. (2008). *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Hentet fra <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2008/04/sou-200832/>
- Starbuck, W. (1992). LEARNING BY KNOWLEDGE-INTENSIVE FIRMS. *Journal of Management Studies*, 29(6), 713-740. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1992.tb00686.x>.
- Stein, J. C. (1988). Takeover Threats and Managerial Myopia. *Journal of Political Economy*, 96(1), 61-80. Hentet fra <https://www.jstor.org/stable/1830710>
- Sundbo, J. & Gallouj, F. (2000). Innovation as a loosely coupled system in services. *International Journal of Services Technology and Management*, 1(1), 15-36. <https://doi.org/10.1504/IJSTM.2000.001565>
- Sutton, S. G. (1993). Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process*. *Decision Sciences*, 24(1), 88-105. <https://doi.org/10.1111/j.1540-5915.1993.tb00464.x>
- Tahir, M., Ibrahim, S. & Nurullah, M. (2019). Getting compensation right - The choice of performance measures in CEO bonus contracts and earnings management. *The British Accounting Review*, 51(2), 148-169. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.09.004>
- Teck-Heang, L. & Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1548-6583. Hentet fra https://www.academia.edu/27761420/The_evolution_of_auditing_An_analysis_of_the_historical_development
- Telle, J. A. (2017). Den nye maskinlæringen: Kunstig intelligens eller bare gode verktøy? *Nytt Norsk Tidsskrift*, 34(2), 192-204. Hentet fra https://www.idunn.no/nnt/2017/02/den_nye_maskinlaeringen_kunstigintelligenseller_bare_gode
- The institute of chartered accountants. (2005). Agency theory and the role of audit. *Audit and Assurance Faculty*. Hentet fra <https://www.icaew.com//media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-fundamentals/fundamentals-agency-theory-and-the-role-of-audit.ashx>
- Tidd, J. & Bessant, J. (2018). *Managing Innovation: Integrating Technological, Market and Organizational Change* (6. utg.). Hoboken: Wiley.
- Tjora, A. (2012). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis* (2. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Tomo, A., Mangia, G., Consiglio, S. & Canonico, P. (2019). Innovation in

- knowledge-based professional service firms. An integrated conceptual model. *Technology Analysis & Strategic Management*, 31(9), 1118-1136.
<https://doi.org/10.1080/09537325.2019.1585801>
- Tynnhammar, M. (2020). *The Crest of the Innovation Management Research Wave*. United Kingdom: Vernon Press.
- Vargo, S. & Lusch, R. (2004). Evolving to a New Dominant Logic. *Journal of Marketing*, 68(1), 1-17. <https://doi.org/10.1509/jmkg.68.1.1.24036>
- Vargo, S. L. & Lusch, R. F. (2008). Service-dominant logic: continuing the evolution. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 36(1), 1-10.
<https://doi.org/10.1007/s11747-007-0069-6>
- Vargo, S. L. & Lusch, R. F. (2014). *Tjenstedominant logikk: Premisser, perspektiver, potensial* (B. Magnussen, Oversatt.). Cappelen Damm Akademisk.
- Vasarhelyi, M. & Halper, F. (1991). The Continuous Audit of Online Systems. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(1). Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/255667612_The_Continuous_Audit_of_Online_Systems
- Vestre, T. L. (2019). 1 av 16 norske foretak outsourcet til utlandet. *Statistisk Sentralbyrå*. Hentet fra <https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/artikler-og-publikasjoner/1-av-16-norske-foretak-outsourcet-til-utlandet>
- Wallach, E. J. (1983). Individuals and organizations: The cultural match. *Training & Development Journal*, 37(2), 28-36. Hentet fra <https://psycnet.apa.org/record/1983-22213-001>
- Werr, A. (2012). Knowledge integration as heedful interrelating: Towards a behavioral approach to knowledge management in professional service firms. *Handbook of Research on Entrepreneurship in Professional Services*, 23-41.
<https://doi.org/10.4337/9781848446267.00011>
- Yadav, R. S. (2015). Linking various leadership styles to organizational innovation: A theoretical approach. *Indor Mangement Journal*, 5(1), 30-42. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/276283410_Linking_Various_Leadership_Styles_to_Organizational_Innovation_A_Theoretical_Approach
- Zhang, C. (2019). Intelligent Process Automation in Audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. <https://doi.org/10.2308/jeta-52653>
- Zhang, C., Dai, J. & Vasarhelyi, M. A. (2018). The Impact of Disruptive Technologies

on Accounting and Auditing Education. *The CPA Journal*. Hentet fra <https://www.cpapjournal.com/2018/09/13/the-impact-of-disruptive-technologies-on-accounting-and-auditing-education/>

Zhang, Z. & Dang, Y. (2019). Complicated Causality Discovering and Presenting Based on Enterprise Knowledge Management. *2019 IEEE 19th International Conference on Software Quality, Reliability and Security Companion*, 309-315. <https://doi.org/10.1109/QRS-C.2019.00065>

Wernerfelt, B. (1984). A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171-180. <https://doi.org/10.1002/smj.4250050207>

Öhman, P., Häckner, E. & Sörbom, D. (2012). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective. *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 477-499. <https://doi.org/10.1108/02686901211227995>

Vedlegg 1 - Intervjuguide

No.	Spørsmål	Oppfølgingsspørsmål
1	Hva er utdanningsbakgrunnen din og din rolle i organisasjonen?	Hvor lenge har du jobbet i bransjen?
2	Hvilken omstilling mener du at revisjonsbransjen har vært i de siste?	På hvilken måte mener du at selskapet påvirkes av en slik omstilling? Opplever du at teknologi frigjør kapasitet hos de ansatte slik at de kan drive mer verdiskapende og kreativt arbeid?
3	Kan du gi noen eksempler på hvordan digitale verktøy har blitt benyttet i tjenesteinnovasjon i deres selskap?	
4	Beskriv kort to tjenesteinnovasjoner i ditt selskap som du kjenner til.	Hvor/hvem kom ideen fra? Hvorfor valgte firmaet dette prosjektet? Revurderte selskapet investeringsbeslutningen etterhvert som tjenesten ble utviklet? Hvordan var utviklingsprosessen, kan du utdype hvilke faser innovasjonen gikk gjennom? Ble det benyttet eller utviklet noen digitale verktøy i forbindelse med innovasjonen?
5	Tenker du at måten revisjon utføres på er så innarbeidet at det skaper en treghet i selskapet i forhold til innovasjon?	Hvordan jobber dere med å være konkurransedyktige både i dag, og i fremtiden? Hva slags påvirkning mener du lovreguleringer og standarder har på selskapene sine innovasjonsevner? Hvilken type innovasjon tror du er mest hensiktsmessig i en slik bransje? Mener du at innovasjon i hovedsak er knyttet til effektivisering av revisjonsprosessen? På hva slags måte mener du at inntekt basert på timehonorar, påvirker selskapets fokus på tjenesteinnovasjon?
6	Hvordan forsikrer selskapet seg om at de har de riktige intellektuelle ressursene for å drive med tjenesteinnovasjon?	Hvordan sikrer dere at nye ideer kommer frem i lyset? Hva slags kompetanse ser dere etter når dere ansetter? Hvordan hindrer selskapet at folk slutter og dere mister viktige ressurser og kunnskap? Hvordan jobber selskapet med å få de individuelle profesjonelle kunnskap omgjort til organisatorisk kunnskap slik at dere kan bruke det til innovasjon?
7	Tror du det noe forskjell på å drive en endring i et stort versus mindre revisjonsselskap?	Mener du at de største revisjonsselskapene klarer å utnytte kompetanse på en bedre måte enn mindre selskaper? Hvordan vil du beskrive konkurransesituasjonen i revisjonsbransjen?
8	Hvordan forsikrer selskapet seg om at de har de riktige organisatoriske	Hvordan organiserer dere innovasjon i selskapet (hvilken struktur benyttes?) Mener du at revisjonsbransjen har en struktur egnet

- | | | |
|----|---|---|
| | ressursene for å drive med tjenesteinnovasjon? | for å drive innovasjon?
Har dere selvstendige enheter som driver med innovasjon eller er det en integrert del av arbeidet? |
| 9 | Hvordan forsikrer selskapet seg om at de har de riktige fysiske ressursene for å drive med tjenesteinnovasjon? | Hvilke typer teknologiske verktøy benytter dere?
Ser du potensial i de teknologiske verktøyene? Kan de brukes i tjenesteinnovasjon?
I hvilken grad mener du at selskapet deres klarer å utnytte teknologien? |
| 10 | Hvordan opplever du at etterspørselen etter tjenester endrer seg? | Påvirker klientene bruk av teknologi deres teknologi eller tjenesteutvikling?
Hva slags påvirkning har teknologi på etterspørselen i markedet?
Hvordan kartlegger dere kundenes behov for å drive innovasjon? |
| 11 | Hvilke nye tjenester, basert på teknologiutviklingen, tror du at dere kan være godt rustet til å tilby i fremtiden? | Hvilke nye tjenester tror du markedet vil etterspørre?
Hvordan tror du revisjonsbransjen ser ut fremover? |
| 12 | Ser dere muligheter i andre markeder enn revisjon og/eller rådgivning? | Tror dere andre selskaper frykter at dere går inn i nye markeder og tar markedsandeler?
Hva ser du på som revisjonsbransjen sin største trussel i fremtiden?
Tror du andre typer selskaper kan oppdage tjenester dere kunne tilbudt før dere oppdager dem selv?
Hvem eller hva kommer til å endre markedet radikalt? |
| 13 | Er det noe annet du vil fremheve rundt denne tematikken? | |

Vedlegg 2 - Refleksjonsnotat

Refleksjonsnotat Christiane Fon

I vår masteravhandling har vi sett på hva som kjennetegner tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper. Vi brukte Froehle og Roth (2007) sitt ressurs-prosess rammeverk som et utgangspunkt. Basert på prosess- og ressurstilnærmingen så vi på prosesser for tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper og fant at tjenesteinnovasjon vil gå gjennom tre faser: idéfasen, utviklingsfasen og kvalitetskontroll & lansering. Når vi så på ressurser som ble benyttet i disse tjenesteinnovasjonsprosessene fant vi at organisatoriske, teknologiske og intellektuelle ressurser var naturlig å belyse for revisjonsselskaper. I tillegg så vi at det var mange faktorer utenfor revisjonsselskapene som spilte en rolle for tjenesteinnovasjon. Grunnet disse spesielle kjennetegnene bransjen har valgte vi å presentere et rammeverk for tjenesteinnovasjon tilpasset revisjonsselskaper.

Jeg vil videre se på avhandlingen i lys av begrepet internasjonalisering. Slik vi har sett i avhandlingen finnes det etableringshindringer for revisjonsmarkedet. Formelle, slik at det kun er nasjonale revisjonsselskaper som gis rett til å revidere i en gitt nasjon. I tillegg kreves inngående kunnskap om nasjonal regnskaps - og selskapsrett, slik at det er svært vanskelig for eventuelle utenlandske selskaper å etablere seg i et nasjonalt revisjonsmarked. Begge disse tingene gir den norske revisjonsbransje et veldig nasjonalt preg. Likevel er de fire største revisjonsselskapene i Norge, som vi har sett på i denne avhandlingen, alle del av et globalt selskap. Flere av informantene har beskrevet gode internasjonale samarbeid innen innovasjon og teknologi, der digitalisering gjør det enkelt å samarbeide på tvers av landegrenser. Informantene våre har også diskutert muligheten for EU-lisens for revidering, noe som vil internasjonalisere revisjonsprofesjonen ytterligere.

Studiet som masteravhandlingen representerer avslutningen på har i stor grad hatt fokus på internasjonalisering og dermed gjort oss i stand til å bedre forstå opplysningene vi innhentet fra informantene våre. Vi har hatt flere fag på engelsk, slik at begreper og faguttrykk på engelsk blir enklere å forstå. Det har også vært nyttig å lære om både IFRS og GRS, for å forstå hvordan revisjonsselskaper jobber.

Revisjonsstandardene de største revisjonsselskapene reviderer etter er i stor grad en oversettelse av internasjonale revisjonsstandarder. Vi har sett i oppgaven at disse muligens

kan være mer egnet for revisjon i markeder med mange store selskaper, slik som USA. Det norske næringsliv har mange små og mellomstore selskaper, som gjør at de samme *compliance-kravene* må utføres svært mange ganger.

Jeg vil videre diskutere hvordan vår avhandling kan relateres til innovasjon. I og med at vi skriver om tjenesteinnovasjon er dette et svært relevant begrep. Vi har funnet at prosesser for tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper kan variere i stor grad. Dette kan være hensiktsmessig, da tjenesteinnovasjon i stor grad skjer som svar på reelle forretningsproblemer i disse selskapene. Vi har sett informantene poengtere viktigheten av å ha med noen som forstår forretningsproblemene, dersom man skal innovere. I revisjonsselskaper er det veldig krevende, fordi det er incentiver for å benytte ansatte som er gode på innovasjon, ute hos klienter. En annen prisingsmodell for revisjonsselskapenes tjenester kan være en mulig løsning på dette og øke kapasiteten til intern innovasjon.

Vi har også funnet at det er incentiver for inkrementell innovasjon, altså utnyttelse av eksisterende ekspertise og ressurser. Dette kan komme av blant annet oligopolistisk markedsform eller partnerstruktur. Ved en oligopolistisk markedsform kan prinsippet bak *fangens dilemma* føre til en konservative innovasjonsprosesser. I en partnerstruktur kan det at det tar flere år å bli en partner, i tillegg til at det gjerne er eldre ansatte som blir partnere, føre til at de som er partnere har færre gjenværende år i selskapet enn lavere ledelse. Partnere kan dermed ha en kortere investeringshorisont enn underordnede ledere og ikke ønske risikable investeringer som kan redusere deres personlige gevinst før selskapet forlates. Ved en kort investeringshorisont er det nærliggende å fokusere på inkrementell innovasjon, som er utnyttelse av dagens ekspertise og kunnskap. En løsning på dette kan være ambideksteritet, som handler om å drive både med utnyttelse av dagens ressurser og utforsking av fremtidens muligheter. Vi har sett at det behøves en kombinasjon av transaksjons- og transformasjonsledelse for å oppnå dette. Partnere bør derfor fokusere på lederstil for å oppnå dette. Intern styring i en ledergruppe kan også være effektivt når eldre partnere har mest tyngde, slik informantene har sagt at kan være tilfelle i revisjonsselskaper.

Tjenesteinnovasjon i revisjonsselskaper kan være svært utfordrende da det er begrensninger for hvilke tjenester revisor kan tilby. Men disse reglene gjelder revisjonsklienter. Med nye regler om firmarotasjon kan det tenkes at revisjonsforhold blir kortere og at man ønsker å tilby andre tjenester til revisjonsklienter når revisjonsperioden går ut. På den annen side har vi

også sett at lovendringer kan «tvinge» revisjonsselskaper til tjenesteinnovasjon for å sikre sin relevans.

Jeg vil videre se på avhandlingen i lys av begrepet ansvarlighet. Revisor er allmennhetens tillitsperson og med denne tittelen følger et stort ansvar. Vi har sett at revisor- og advokattitler er de yrkene i samfunnet som oppnår mest tillit. Vi har også sett at brukere av finansiell informasjon opplever et forventningssgap. Dette fordi det finnes kilder til mer sanntidsbasert informasjon og utradisjonelle informasjonskilder, grunnet digitalisering. Av noen anses revisjonsberetninger som mindre relevant, da den bekrefter informasjon som ligger opp til 1,5 år tilbake i tid. Som respons på dette har noen informanter nevnt *live* revisjon, en slags tilnærming til det som i teorien heter kontinuerlig revisjon. Det er naturlig at revisjonsselskaper tar en ansvarlig rolle og jobber for å tette forventningssgapet som oppstår. Vi har også sett at revisjonsselskapene tar stort ansvar ved teknologiutvikling og digitalisering. Disse selskapene er store globale selskaper, som har muligheten til samarbeid med noen av de største selskapene innenfor teknologi og kan derfor drive en teknologifremgang. Vi har sett at ved en internasjonalisering av revisjonstjenesten kan dette bli svært viktig for norske selskaper, da de høye lønnskostnadene her kan gi svekket konkurransevne i forhold til andre land.

Jeg finner altså at alle de tre begrepene er svært relevante for revisjonsselskaper og vår avhandling. Revisjonsselskaper er internasjonale selskaper som må innovere for å sikre sin relevans i fremtiden og dette gjør de blant annet ved å ta ansvar for å drive en teknologiutvikling. At disse tre begrepene er svært relevant i forbindelse med revisjonsselskaper gjør også bransjen svært attraktiv for arbeidssøkere. Vi har sett i avhandlingen at svært mange nyutdannede ønsker å begynne i de fire største revisjonsselskapene i Oslo grunnet deres gode merkevare. Slik informantene også påpeker er denne merkevaren svært viktig for revisjonsselskaper å ta vare på. Det er denne som blant annet er grunnlaget for å kunne tilby nye innovative tjenester. Den er også grunnlaget for tillitsrollen i samfunnet og dermed den ansvarlige rollen. Det konkluderes derfor med at merkevare og omdømme er en av de klart viktigste ressursene for revisjonsselskaper som skal drive med tjenesteinnovasjon.

Refleksjonsnotat Maja Furuly

Tema for vår masteravhandling er tjenesteinnovasjon i revisjonsselskapene. Problemstillingen i avhandlingen ble utledet som følge av et forslag til problemstilling av selskapet Permian AS. De ønsket at vi skulle se på hvordan digitale revisjonsverktøy kunne brukes til å levere en annen type tjeneste, tilnærmet revisjonstjenesten. Problemstillingen ble noe spesifikk, så vi ønsket derfor å gi det en mer eksplorativt preg, men samtidig holde oss innenfor tematikken til Permian AS. Vi valgte derfor å se på tjenesteinnovasjon hos revisjonsselskaper og hva som er driverne bak slik innovasjon. Vi ønsket å fokusere på noe som var fremtidsrettet, og fremdeles være av relevans for vår masterretning. Det ble derfor naturlig å se på revisjonsselskapers karakteristikk og hvordan disse påvirker deres fokus på innovasjon. I den sammenheng benyttet vi oss av prosesser og ressurser etter rammeverket til Frohele & Roth, da dette ga et godt utgangspunkt over dimensjonene i tjenesteinnovasjon, og prøvde videre å spesifisere det til revisjonsselskaper da dette rammeverket gjerne er litt for generelt.

Oppgaven

Gjennom revisjonsfagene på studiet har vi hatt en grunnleggende forståelse av revisjonsselskaper og deres oppbygging. Dette var en fordel for forståelsen av tematikken. Vi også har hatt metodefag som del av bachelor- og masterutdanningen, noe som har vært praktisk når vi skal skrive en slik forskningsartikkel. Videre har vi kun hatt ett innovasjonsfag i begynnelsen av bachelorgraden som har gjort at innovasjon er et fagområde vi har måttet lese oss mye opp på. Dette har vært en spennende prosess, og i masteravhandlingen tar vi sikte på å vise viktigheten av å studere innovasjon, hva som påvirker selskapet til å øke sin innovasjonsevner, da man er avhengig av utvikling for å overleve og være konkurransedyktige i fremtiden.

Det var spennende å få ny innsikt i tematikk rundt innovasjon og hvordan dette gjøres i revisjonsselskapene. Vi har fått lære om prosesser og ressurser i revisjonsselskapene i et nytt perspektiv. En slik masteroppgaven har økt forståelsen av kompleksiteten som slike selskaper står overfor og hvor vanskelig det kan være å drive innovasjon. Det hjelper med å vise viktighetene av å fokusere på å kartlegge kjennetegnene i lys av innovasjon, da dette er noe som i liten grad er gjort tidligere i revisjonsselskaper. Jeg tror avhandlingen vil ha positiv virkning, gjennom at vi har fått en økt forståelse av selskapenes natur. Dette kan være en fordel når vi senere skal ut å jobbe i disse selskapene.

Internasjonalisering

Selv om fokuset vårt har vært nasjonalt, ser vi at internasjonalisering har påvirkning på avhandlingen vår. Alle informantene jobbet i selskaper som er del av et internasjonalt selskap, og har som følger et stort globalt omdømme og nettverk. Dette ser vi i avhandlingen kan være en påvirkning når det kommer til selskapers evne til å drive innovasjon.

Vi har også sett hvordan standardene som revisor praktiserer etter i dag er utviklet basert på de internasjonale standarder, noe som gjør at revisjonsselskaper trolig vil ha større likhet på tvers av landegrensene, enn selskaper i andre bransjer. Bransjen er per dags dato regulert slik at man ikke kan operere på tvers av landegrensene, men slik en av informantene påpekte kan en EU-lisens endre denne reguleringen slik at norske revisjonsselskaper også vil kunne bli påvirket av internasjonalisering.

Innovasjon

Videre har vi sett på det er mye forsket på revisjonsprosessen og hvordan denne effektiviseres som følge av digitaliseringen og den teknologiske utviklingen. Vi ønsket derfor å se på noe litt annet, i håp om å fange opp mer dagsaktuelle problemer rundt å innovere i den typen selskaper som revisjonsselskaper.

Begrepet har vært sentralt i vår avhandling da dette danner grunnlaget for problemstillingen og forskningsspørsmålene. Det er ekstra interessant og se på tjenesteinnovasjon innenfor denne typen selskaper da en effektivisering av denne prosessen vil føre til at selskapene må tenke nyskapende og komme med nye tilbud på markedet for å opprettholde konkurransedyktigheten, samtidig som det endrer klientenes behov til revisjonsselskapene. Økt bruk av teknologi har skapt en omstilling i bransjen, samtidig som det øker fokus og behov for andre innovative løsninger. Innovasjon er det som driver et selskap videre, og de er avhengig av å kontinuerlig endre og forbedre sine forretningsmetoder. Med økt teknologisk fremgang, vil også digital innovasjon være et interessant i revisjonsselskaper.

Ansvarlighet

Ansvarlighet er et begrep sterkt knyttet til revisjonsbransjen. Som allmennhetens tillitsperson har revisorer og deres rolle i samfunnet, er tillit og ansvarlighet sentrale begreper. Revisorer skal skape sikkerhet og trygghet i kapitalmarkedet og sitter følgelig på et stort ansvar. Det står i revisorloven at de skal utføre revisjon med integritet, ærlighet og på en ryddig måte. Revisor

har altså et ansvar overfor brukerne av finansiell informasjon, slik at ingen bevisst eller ubevisst rapporterer regnskapstall av vesentlig størrelse. Som et ansvarlig ledd for finansiell informasjon kreves det at revisor utfører arbeidsoppgavene sine etter strenge retningslinjer og regler, da det er deres ansvar å avdekke misligheter. I den grad de ikke oppdager det eller burde oppdag det, risikerer de et erstatningsansvar. Dette fordi brukerne av regnskapet kan fatte en investeringsbeslutning basert på et regnskap som revisor har gått god for, og dersom det ikke var tilstrekkelig etter reglene å dømme, som følgelig kan gi store tap for den potensielle investoren. I den sammenheng er det viktig at informasjonen som investorer baserer beslutningen sin på er relevant og hensiktsmessig. Slik det er i dag ser vi at revisor sin ansvarsrolle svekkes av at de reviderer informasjon som er tilsynelatende gammel, da selve revisjonsutførelsen er tidskrevende. Dette gjør at innovasjon blir et sentralt begrep som kan bidra til en revisjon som er av større betydning for brukeren. Teknologien kan, som nevnt i oppgaven, brukes til å effektivisere prosessen slik at man raskere kan avgi beretning. I tillegg til at det har potensial til å endre tradisjonell revisjon slik at kontrollhensynet i større grad blir opprettholdt, slik det er diskutert i denne avhandlingen.