



Examensarbete, 15 hp, för
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2018

Den teknologiska förändringen i revisionsbranschen

En kvalitativ studie om kontexten för den
teknologiska förändringen från 1950 talet
fram till idag

Författare

Frida Jansson

Rabee Haitham Rashid

Handledare

Johan Alvehus

Medbedömare

Nils-Gunnar Rudenstam

Examinator

Heléne Tjärnemo

Fakulteten för ekonomi

Sammanfattning

Författare

Frida Jansson och Rabee Haitham Rashid

Titel

Den teknologiska förändringen i revisionsbranschen - En kvalitativ studie om kontexten av den teknologiska förändringen från 1950 talet fram till idag.

Handledare

Johan Alvehus

Medbedömare

Nils-Gunnar Rudenstam

Examinator

Heléne Tjärnemo

Sammanfattning

Den tekniska utvecklingen beskrivs ofta som snabb och en del forskare menar att en del jobb riskerar att ersättas av maskiner i takt med en ökad automatisering. Den tekniska utvecklingen inom revisionsbranschen är inget undantag från den teknologiska utvecklingen i sin helhet och har förändrat revisionsbranschen märkbart genom åren. Det finns tidigare en hel del forskning kring den teknologiska utvecklingens påverkan på revisorers arbete. Däremot har det inte genomförts forskning kring hur den teknologiska utvecklingen i revisionsföretag uppfattas inom revisionsbranschen. Det är inte ovanligt att det skrivs i tidningsartiklar om hur fort den tekniska utvecklingen går just nu, eller hur stora förändringar sker just nu, men stämmer detta verkligen för revisionsbranschen? Sådana här resonemang om perception och framställning av förändring kan studeras inom organisationsteorin. Denna studie kommer använda sig av den institutionella teorin för att förstå och analysera den teknologiska förändringen som den beskrivs i tidningsartiklar från revisionsridningar. Syftet med denna studie är att bidra till förståelsen av kontexten för den tekniska förändringens påverkan på revisionsbranschen i Sverige ur ett historiskt perspektiv, med betoning på hur teknisk utveckling har framställts i två centrala branschtidningar. Eftersom tidningsartiklar från revisionstidningarna har utgjort empirin för studien har en kvalitativ innehållsanalys använts som forskningsstrategi. Denna strategi har tillämpats eftersom den möjliggör att man kan dra slutsatser baserat på innehållet i artiklarna. Studien har kommit fram till att de teknologiska förändringarna tenderar att framställas som snabba i nästintill samtliga år undersökningen genomfördes för. Den teknologiska förändringen tenderar även överlag att framställas som något positivt.

Ämnesord

revision, redovisning, institutionell teori, framställningen, teknologi, förändringar, teknisk utveckling

Abstract

Author

Frida Jansson and Rabee Haitham Rashid

Title

The technological change in the audit industry- A qualitative study of the context of the technological change from 1950`s until today.

Supervisor

Johan Alvehus

Co-examiner

Nils-Gunnar Rudenstam

Examiner

Helène Tjärnemo

Abstract

Technical development is often described as fast and some researchers argue that some jobs may be replaced by machines in line with the increased automation. Technical development in the audit industry is no exception to the technological development in its entirety and has significantly changed the audit industry over the years. There has been research on the impact of technological development on auditors' work. On the other hand, there has not been research on how the technological development of audit firms is perceived in the auditing industry. It's not uncommon for articles to write how fast technological advances are going right now, or how big changes are happening right now, but is that really true for the auditing industry? Such a reason for perception and the preparation of change can be studied within the organization theory. This study will use the institutional theory to understand and analyze the technological change as described in articles from audit papers. The purpose of this study is to contribute to the understanding of the context of the technological change's impact on the audit industry in Sweden from a historical perspective, with emphasis on how technical development has been developed in two key industry newspapers. Since articles have provided empirical evidence for this study, a qualitative content analysis has been used as a research strategy. This strategy has been applied because it allows you to draw conclusions based on the content of the articles. The study has come to the conclusion that the technological changes tended to be described as fast during almost every year of the survey. The technological change also tends to be presented as something positive.

Keywords

auditing, accounting, institutional theory, description, technology, changes, technical development

Förord

Det har varit en otroligt intensiv period att genomföra denna studie, med flera oförutsedda utmaningar som vi tillsammans med vår handledare försökt tackla och övervinna. Det har krävts hårt arbete och mycket tid har lagts ner, men trots detta har det varit väldigt roligt och lärorikt. Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare, Johan Alvehus, för den konstruktiva kritiken och de värdefulla synpunkterna som framförts under arbetets gång. Vi vill även tacka medbedömaren Nils-Gunnar Rudenstam som mot slutet av processen ställt upp och väglett oss samt gett goda råd om hur en uppsats kan utformas. Även tack för det stora engagemanget och de djupa kunskaperna som varit viktiga för oss under hela processen med examensarbetet.

Kristianstad 9 maj 2019

Frida Jansson

Rabee Haitham Rashid

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1. Problembakgrund.....	1
1.2. Problemformulering.....	4
1.3. Syfte.....	5
1.4. Disposition.....	5
2. Vetenskaplig metod	6
2.1. Forskningsstrategi.....	7
2.2. Val av tidningar.....	8
2.3. Analys av empiri.....	10
2.4. Forskningsansats.....	13
2.5. Trovärdighet och autenticitet.....	15
2.6. Forskningsetiska beaktanden.....	17
3. Teori	17
3.1. Den institutionella teorin.....	18
3.1.1. Tvång.....	20
3.1.2. Normer.....	21
3.1.3. Imitation.....	21
3.2. Teorisammanfattning.....	22
4. Beskrivning och analys av studiens empiri	24
4.1. Från 1950 talet till och med 1980 talet.....	24
4.1.1. Tvång.....	26
4.1.2. Normer.....	29
4.1.3. Imitation.....	32
4.2. Från 1990 talet till och med 2010 talet.....	34
4.2.1. Tvång.....	36
4.2.2. Normer.....	38
4.2.3. Imitation.....	44
5. Slutsats	46

5.1. Diskussion	49
5.1.1 Studiens resultat kopplat till tidigare studier	51
5.2. Reflektioner och begränsningar	56
5.3. Samhällsbidraget.....	57
5.4. Förslag till vidare forskning.....	57
Referenslista	58

1. Inledning

Forskning som gjorts om arbetsförhållanden i USA har visat att vartannat jobb riskerar att automatiseras inom de närmaste 20 åren (Frey & Osborne, 2013). En liknande studie genomfördes även av den svenske forskaren Fölster (2015) på den svenska arbetsmarknaden och resultatet blev i princip detsamma (Stiftelsen för strategisk forskning, 2014). Fölster hävdar att maskiner med stora marginaler kan slå människor i områden som forskare för bara några år sen trodde var omöjliga för maskiner att klara av. Vidare menar Fölster även att inom allt fler branscher ökar vikten för olika organisationer av att snabbt ta till sig ny teknik för att kunna bli marknadsledande. Tidigare framgångsrika företag har, menar han, fallit till stor del på grund av ignorans eller för långsam anpassning till de då aktuella teknikförändringarna som rådde i samhället. Men samtidigt som merparten av tidigare studier inom detta ämne tenderar att vara positiva till den tekniska utvecklingen lyfts även negativa aspekter fram i debatten, såsom en förväntat större risk för informationsstöld och spridning, förstörelse och manipulation av information samt ökad övervakning (Fölster, 2015).

1.1. Problembakgrund

Yrkesgruppen revisorer har tidigare haft en central roll i mogna ekonomier, men trots denna centrala roll riskerar en stor del av deras arbete att i framtiden bli ersatt av tekniken. Detta är dock ingen nyhet utan det har det forskats om sedan 1970 talet (Susskind & Susskind, 2017). Automatiseringens påverkan på revisionsprocessen kanske kan tyckas endast beröra revisorerna som arbetar med arbetsuppgifterna. Men så är inte fallet. Revisorernas huvudsakliga och allra viktigaste uppgift är att skydda samhället och organisationens intressenter från att oriktig information från organisationens sida uppvisas, sprids eller manipuleras (Carrington, 2014). Olika risker som enligt en del forskare finns med användning av ny teknologi i revisionsprocessen kan alltså komma att påverka en stor mängd människor och i längden även hela samhället. Den tekniska utvecklingen inom revisionsbranschen är ett ämne som berör och är intressant inte enbart för den enskilde revisorn eller revisorer som yrkesgrupp utan även för hela samhället.

Utvecklingen inom revisionsbranschen är inget undantag från den teknologiska utvecklingen i sin helhet och har förändrat branschen en hel del över tiden (Susskind & Susskind, 2017).

Denna studie kommer att fokusera på den moderna revisionen som vi valt att avgränsa till en period som sträcker sig från 1950 talet och fram till idag, men störst fokus läggs på perioden från 1990 talet och fram till idag. Begreppet teknisk utveckling kan ha åtminstone delvis olika betydelser i olika sammanhang, till exempel under olika tidsperioder och därmed innefatta bland annat olika stor mängd eller olika typ av teknik. I denna studie kommer begreppet teknisk utveckling användas för all teknisk utrustning som används inom revisionsbranschen och som är föremål för förändring, alltså inte enbart det som ofta kallas för informationsteknik eller IT.

Empirin för denna studie utgörs av tidningsartiklar från två olika branschtidningar *Bokföraren*, *Revisorn* samt tidningen *Balans*, som behandlar den tekniska förändringen på organisationsnivå där i många fall specifika revisionsföretag diskuteras. Vi kommer att analysera hur den tekniska förändringen i organisationerna framställs i branschtidningarnas artiklar, vilket inte nödvändigtvis behöver vara detsamma som den faktiska förändringen i revisionsföretagens vardag, då branschtidningarna inte alltid kan avspegla verkligheten som den faktiskt är.

Susskind och Susskind (2017) beskriver hur småföretagare numera kan använda sig av online redovisningsprogram som datoriserar administrativa uppgifter, såsom uppföljning av kassaflödet, fakturahantering, kostnadsregistrering samt en hel del andra mer rutinartade arbetsuppgifter. Enligt Susskind och Susskind (2017) påverkar klienternas datorisering också efterfrågan på de tjänster och program som revisionsföretagen möter och försöker tillgodose. I USA har det till exempel tagits fram ett riskhanteringsprogram kallat *Connect*, vilket uppges fungera som en uppsättning av algoritmer som också kan gå igenom och analysera data för att upptäcka bedragare som använder falsk identitet. Programmet beskrivs även kunna lösa *small data* problem utan någon som helst mänsklig inblandning. Liknande typer av riskhanteringsprogram som utnyttjas av den brittiska staten beskrivs också kunna gå igenom stora mängder av data och uppges innehålla mer data än *British Library* (Susskind & Susskind, 2017). Vidare beskriver Susskind och Susskind (2017) hur PWC:s senaste framtagna programvara *HALO* inte enbart hanterar små stickprov utan kan hantera hela storbolagsdata i samband med revisionsprocessen, som i vissa fall kan bestå av trillioner data som samlats under ett år för en enda klient. Denna typ av programvara löser alltså *Big Data* problem och är konstruerat för att gå igenom en komplett uppsättning av data istället för det traditionella stickprovet som revisorer vanligtvis använder sig av i revisionsprocessen (Susskind & Susskind, 2017).

Hos Deloitte i Storbritannien, beskrivs det att omkring 250 av skattespecialisterna har förts samman in i ett system som är framtaget för att hjälpa större klienter direkt. Frey:s & Osborne:s (2013) anser i sin studie att endast 1% av skattförberedelsearbetet är skyddat från datorisering och av 700 yrkena som studerats, finns redovisningsekonom yrket med i topp tio listan över högst risk att påverkas av automatisering (Susskind & Susskind, 2017).

Generellt sett, har den tidigare forskningen visat att den tekniska förändringen av revisionsbranschen bland de flesta berörda aktörer ses som något positivt ur ett företag- och organisationsperspektiv. Den tekniska förändringen inom revisionsbranschen har ansetts ha en positiv påverkan på revisionsprocessen genom att den effektiviserar revisorernas arbete och bidrar till tidsvinster. Likartat arbete eller återkommande arbetsuppgifter tar bara mindre och mindre tid att utföra ju längre fram i tiden man går och detta beror främst på de ständigt utvecklade maskinerna som revisionsföretagen mer än gärna omfamnar. Främsta orsaken till att företagen ersätter anställda med maskiner är att det blir mindre kostsamt för företaget (Manson et al, 2001; Susskind & Susskind, 2017) .

Men kostnadsbesparingar är inte alltid enda anledningen till att revisionsfirmor väljer maskiner framför människor. Ett av de starkaste skälen inom revisionsbranschen och enligt bland annat ”The Big Four”, är möjligheten att nå en ökad kvalitet i revisionsarbetet. (Manson et al, 2001; Susskind & Susskind, 2017). Tidigare studier har visat att kvaliteten på revisionen ökar när mänsklig arbetskraft tar hjälp av maskiner (Manson et al; Susskind & Susskind, 2017). Ett ytterligare skäl som talar för ökad användning av datorteknik är även att såväl den interna kommunikationen mellan medarbetarna inom revisionsfirman som den externa kommunikationen med andra intressenter förbättras (Manson et al, 2001).

Det har alltså forskats tidigare om hur den tekniska utvecklingen påverkar och förändrar revisionsyrket. I denna tidigare forskning har fokus ofta legat på huruvida konsekvenser av teknikutvecklingen är positiva eller negativa, i olika avseenden (Abou- El- Sood, Kotb, & Allam, 2015; Manson, McCartney & Sherer, 2001). Forskare har till exempel ansett att användningen av IT under hela revisionsprocessen ökar produktiviteten, möjliggör en snabbare kommunikation samt kan öka tryggheten för och skyddandet av kunddata. IT beskrivs alltså därmed fylla flera olika viktiga funktioner i att effektivisera revisionsprocessen (Abou- El- Sood, Kotb, & Allam, 2015). En tilltagande automatisering av arbetsuppgifter inom revisionsbranschen kan framstå som inte mer än en detalj från ett samhällsperspektiv men den

spelar faktiskt också en stor roll för hela samhället vad gäller informationstillgänglighet och ger en starkare sammanhållning av samhällets olika parter i form av snabbare och bättre informationsutbyte (Susskind & Susskind, 2017).

1.2. Problemformulering

Det finns alltså en hel del forskning kring den teknologiska utvecklingens påverkan på revisorers arbete, som framhäver dess positiva effektivitetseffekter. Däremot har det inte, vad vi vet, genomförts forskning kring hur den teknologiska utvecklingen i revisionsföretag beskrivs ur ett revisionshistoriskt perspektiv och särskilt inte över en så lång period som denna studie omfattar. En historisk tillbakablick kan förhoppningsvis bidra till ökad kunskap inom ett relativt outforskat ämne, där tidigare kunskap kan anses vara bristfällig.

Det är inte ovanligt att det skrivs i tidningsartiklar eller i övriga media om hur fort den tekniska utvecklingen går just nu, eller hur stora förändringar sker just nu, men stämmer dessa beskrivningar verkligen med vad som faktiskt sker? Eller, är det istället som tidigare nämnts av exempelvis Fölster (2015), att varje teknikskifte tenderar att väcka stor uppståndelse i samhället. Just resonemang om perception och framställning eller själva presentationen av teknikförändring kan studeras inom organisationsteorin. Vilken roll kan just framställningssättet, sättet att skriva om teknologisk förändring, ha haft för revisionsföretagens sätt att förhålla sig till de teknologiska framstegen?

Denna studie kommer att, baserat på tankegångar inom den institutionella teorin, fokusera på att analysera den teknologiska förändringen inom revisionsbranschen utifrån hur den beskrivs i branschtidningsartiklar över en längre tidsperiod. DiMaggio och Powells (1983) institutionella teori fokuserar på frågan varför många organisationer inom samma fält försöker likna varandra, vilket enligt dem kan förklaras genom institutionell isomorfism - strävan att likna varandra - som skapas i organisationernas strävan efter legitimitet. Organisationers likheter kan därefter kategoriseras inom den institutionella isomorfismens ram utifrån förändringar som skett antingen genom tvång, genom normer eller genom imitation (DiMaggio & Powell, 1983). Den teknologiska utvecklingen inom revisionsbranschen som ska studeras här gör den institutionella teorin användbar som analysverktyg för studien då mönster gällande användning av tekniska verktyg kan analyseras utifrån denna teori.

Det har med stor sannolikhet hänt mycket sedan 1950 talet och fram till idag vad gäller den tekniska utvecklingen som gått parallellt med revisionsarbetets förändring i Sverige. Hur framställs den tekniska utvecklingen i revisionsbranschen av revisionstidningar ur ett historiskt perspektiv? Hur har det resonerats kring denna utveckling i tidningsartiklarna och kan detta i sin tur ha haft någon betydelse för hur revisionsföretagen anammat ny teknik?

1.3. Syfte

Syftet med denna studie är att bidra till förståelsen av en del av kontexten för den tekniska förändringens påverkan på revisionsbranschen i Sverige ur ett historiskt perspektiv, med betoning på hur teknisk utveckling har framställts i två centrala branschtidningar.

1.4. Disposition

Efter detta inledande kapitel kommer den vetenskapliga metoden redogöras för. Eftersom tidningsartiklar från revisionstidningar har utgjort empirin för studien har en kvalitativ innehållsanalys använts som forskningsstrategi. Totalt har 147 artiklar analyserats i studien vilka preciseras i avsnittet *Val av tidningar*. För bearbetning och tolkning av dessa artiklar har varje år analyserats var för sig. Meningsbärande enheter i de aktuella artiklarna har lyfts ut för att sedan placeras in under olika kategorier vilka presenteras och motiveras närmare i avsnittet forskningsstrategi. I samband med bearbetningen av empirin har det under undersökningens gång skiftats mellan analys av tidningsartiklarna till analys utifrån den till den institutionella teorin som utgjort den teoretiska referensramen i studien. Denna institutionella teori presenteras utifrån centrala verk i studiens tredje kapitel. I analysen presenteras och analyseras citat från bearbetningen för att läsaren på ett överskådligt sätt ska kunna ta in de resonemang i undersökningen som anses vara särskilt betydande för studien. Dessa resonemang preciseras slutligen i studiens femte och sista kapitel där slutsatsen dras att de teknologiska förändringarna tenderat att framställas som snabba för nästintill samtliga år undersökningen genomfördes. Därefter förs en diskussion kring studiens slutsatser, reflektioner och begränsningar samt studiens samhällsbidrag och förslag till fortsatt forskning.

2. Vetenskaplig metod

Forskningsmetoden i denna studie är kvalitativ och syftet med undersökningen är att bidra till förståelsen av bakgrunden till den tekniska utvecklingen inom revisionsbranschen genom åren, från och med 1950 talet och fram till idag. För att undersöka detta har vi valt att ingående analysera de specifika branschtidningarna. Denna undersökning har inriktats på att studera berättelser av hur verkligheten framställs och inte verkligheten i sig, vilket krävt en kvalitativ metod (Bryman & Bell, 2015). Att istället genomföra en kvantitativ undersökning hade sannolikt inte gett en lika djup förståelse och inte heller ett lika djupt svar på frågeställningen som en kvalitativ undersökning gör utan riskerat ge en förenklad bild av verkligheten (Bryman & Bell, 2015).

Den kvalitativa metoden syftar till att ge en djupare förståelse eftersom den inte försöker förenkla eller ge en endimensionell eller mer begränsad bild av verkligheten som den kvantitativa metoden ofta kan göra. Istället är här en strävan att visa på den komplexitet och de olika nyanser som finns i fenomen (Alvehus, 2013). Denna tolkande forskningsmetod kan övergripigt anses innebära just användning av olika sätt och perspektiv att se omvärlden ifrån och därmed också försök att bidra till att skapa en mer mångfacetterad och nyanserad förståelse av verkligheten (Alvehus, 2013).

Janesick (2000) och Richardson (2000) påpekar att användning av flera metoder leder till flera infallsvinklar på samma studerade fenomen men att det inte bidrar till en ökad tillförlitlighet för en viss undersökt infallsvinkel. Att ställa de olika infallsvinklarna bredvid eller mot varandra kallar de för kristallisering. I denna studie har dock valts att endast använda metoden kvalitativ innehållsanalys och därmed har vi avstått från att tillämpa ytterligare metoder, såsom intervjuer med mera. Flera metoder hade alltså lett till en ökad mängd infallsvinklar och sannolikt ökad träffsäkerhet men samtidigt mindre fokus på just tidningsartiklarna vilket i sin tur inte passar ihop med syftet för denna studie. Flera metoder hade utom rimligt tvivel lett till ökad träffsäkerhet men å andra sidan så skulle ytterligare metoder vara svåra att genomföra av praktiska skäl. Flera metoder kräver mer energi och tid, men i vårt fall skulle tidsbegränsningen för detta arbete kunna vara det absolut största hindret för ett sådant upplägg. Bidraget i denna studie kan därmed utgöra en av flera möjliga infallsvinklar som i sin tur bör kompletteras av andra infallsvinklar genom andra studier med andra metoder.

Eftersom denna studie syftar till att bidra till förståelsen av teknisk förändring krävs en förståelse och tolkning även för kontexten till beskrivningarna snarare än att enbart pröva hypoteser eller enskilda påståenden. Detta gör att denna undersökning placerar sig närmre det hermeneutiska forskningsperspektivet än det positiva då det hermeneutiska perspektivet framhåller betydelsen av att framhålla kontexten. Även det faktum att det är tidningsartiklar som utgjort empirin i studien innebär att det snarast är ”berättelser om verkligheten” än verkligheten i sig som analyserats, vilket gör att undersökningen dras mot det hermeneutiska perspektivet.

I undersökningen är det en vad vi antagit vara viktig aspekt av kontexten för den teknologiska förändringen inom en viss bransch som ställts i fokus. Förändringarna som har identifierats i hur ny teknologi beskrivs i två granskade branschtidningar har analyserats utifrån den institutionella teorin, mer specifikt utifrån tre former av isomorfism: imitation, normer och tvång. Detta innebär att kontexten för fenomenet, sättet att beskriva och presentera de teknologiska förändringarna inom den undersökta branschen, i sig setts som intressanta för analys, vilket ytterligare stärker att den forskningsvetenskapliga utgångspunkten varit hermeneutisk. Det hermeneutiska forskningsperspektivet har tillämpats i en strävan efter att nå en djupare förståelse av framför allt, en viktig aspekt av den teknologiska förändringens kontext.

2.1. Forskningsstrategi

Artiklar från revisionstidningar har utgjort empirin för denna studie, där en kvalitativ innehållsanalys har valts som forskningsstrategi. Denna strategi innebär att slutsatser dras baserat på innehållet i artiklarna (Granheim & Lundman, 2004). Totalt har 147 artiklar analyserats i studien vilka kommer att beskrivas senare i avsnittet *Val av tidningar*.

Tidningarna *Bokföraren*, *Revisorn* och *Balans* som har analyserats är båda två branschorganisationstidningar främst avsedda för redovisningsekonomer. Tidningen *Balans* ägs och ges ut av branschorganisationen FAR och tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* var en föregångare till tidningen *Balans*. Dessa två branschtidningar täcker alltså de två historiska perioder som ingår i undersökningen. Branschtidningar kan uppfattas som ledande för hur man inom en bransch ser på saker, vilket kan antas påverka i vilken riktning den faktiska

utvecklingen av, i detta fall inom branschen går. Därmed kan tidningarna ha haft en betydelsefull påverkan på redovisningsekonomerna och revisionsföretagen inom branschen.

Hedenquist och Håkansson (2003) menar att den huvudsakliga fördelen med innehållsanalyser är att dokumenten är nära verkligheten samt är lätta att få tag på med tanke på att de ofta är samlade i exempelvis en pärm eller ett häfte. De finns också vanligen samlade i olika organisationer runt om i samhället. Vidare påpekar Hedenquist och Håkansson (2003) dock att dokumenten i en del fall kan vara kortfattade samt att det kan vara svårt att i dokumenten exakt hitta det man söker för det specifika ändamålet.

2.2. Val av tidningar

Eftersom syftet med studien är att undersöka framställningen av den teknologiska förändringen inom revisionsbranschen har vi för vår undersökning valt att närmare granska artiklar från branschtidningar. Empirin från 1950 - och 1960 talet är hämtad från *Bokföraren*, *Revisorn* och empirin från 1970 talet och fram till idag är hämtad från tidningen *Balans*. Totalt analyserades 147 artiklar i studien, se nedanstående tabell:

År	Tidning	Antal analyserade artiklar
1955	<i>Bokföraren, Revisorn</i>	11 stycken
1964-1965	<i>Bokföraren, Revisorn</i>	13 stycken
1975-1976	<i>Balans</i>	4 stycken
1985	<i>Balans</i>	6 stycken
1995	<i>Balans</i>	16 stycken
2005	<i>Balans</i>	12 stycken
2015	<i>Balans</i>	43 stycken
2017-2018	<i>Balans</i>	40 stycken

Valet av just tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och tidningen *Balans*, grundar sig i att det är två ledande och välkända tidningar ägda av branschorganisationen FAR som till huvuddel handlar om revision och organisation. Detta gör dem, enligt vår bedömning, väldigt aktuella i denna undersökning då det är just kommersiella organisationer inom revisionsbranschen som undersöks. Både tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och *Balans* tillhör samma sorts kategori av tidningar med liknande innehåll vilket innebär att det är ett homogent urval som gjorts (Alvehus, 2013). Att ett homogent urval av tidningar gjordes beror på att tidningarna skulle vara jämförbara över tiden, mellan åren då tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* utgör empirin för de tidigare årtiondena och tidningen *Balans* utgör empirin för de senare årtiondena.

Eftersom de undersökta tidningarna under perioden från och med 1950 talet och fram till idag, har hunnit ge ut stora mängder tidningsnummer har det medfört tillgång till en stor mängd underlag för empirin. För att begränsa undersökningen något har därför endast ett årtal, det femte årtalet för varje årtionde studerats, det vill säga år 1955, 1965, 1975, 1985, 1995, 2005, 2015, med undantag för år 2017 och 2018 eftersom undersökningen syftar till att förklara förändringen fram tills idag. Ytterligare undantag gjordes för 1960 - och 1970 talet där tidningsartiklar även från 1964 och 1976 har analyserats, detta då dessa årtal lånades ut i dubbla år på biblioteket och vi då inte såg någon nackdel med att även ta med även dessa år i studien. Att tidningarna som analyseras konsekvent är det femte årtalet med undantag från år 2017 och 2018 samt 1976 och 1964, innebär att ett systematiskt urval har gjorts i begränsningen av empirin (Denscombe, 2014).

Att undersökningen har sin start för analysen av empiri vid just 1950 talet beror dels på att detta arbete varit tidsbegränsat och dels på att det varit betydligt svårare att få tillgång till tidskrifter inom revision för tidigare årtal. De tidskrifter som använts för de undersökta årtalen gick inte att få tillgång till för tidigare årtal. Detta har inneburit att begränsningar har gjorts för att kunna upprätthålla en bra kvalitet på undersökningen. Tidsperioden som studerats har trots detta varit tillräckligt lång, drygt 60 år, för att kunna identifiera eventuella mönster och dra slutsatser av empirin. Studien har därmed med detta underlag uppnått en slags empirisk mättnad, där vi bedömt att analys av ytterligare material inte hade tillfört någon större mängd ny information (Alvehus, 2013).

2.3 Analys av empiri

Analysprocessen vid kvalitativ innehållsanalys kan huvudsakligen beskrivas genom tre grundläggande arbetsmoment, att sortera, att reducera och att argumentera (Rennstam & Wästerfors, 2015). Rennstam & Wästerfors (2015) menar vidare att forskarens förförståelse och det teoretiska intresset spelar en stor roll under sorteringsmomentet och detta är något som vi kunde hålla med om då det kändes i princip omöjligt att genomföra sorteringen utan att vara beroende av den förförståelse som vi för oss själva skapat och det teoretiska intresset. Rätt planering i tidigt stadium inför analysprocessen beskrivs kunna löna sig, detta för att kunna ta kontroll och undvika ett läge där man drunknar i material (Kvale & Brinkmann, 2009). Det första som gjordes i denna studie inför analysprocessen, var att föra en diskussion tillsammans för att sedan komma fram till vilka huvudkategorier och kategorier som kunde vara relevanta för studien.

Nästa steg i processen var att reducera materialet genom att komprimera delar av empirin (Alvehus, 2013). Nylén (2005) menar att delar av empirin kan produceras på olika sätt, detta genom att vissa händelsesekvenser beskrivs mer övergripande medan andra delar som anses viktigare beskrivs i detaljform (Nylén, 2005). Detta är något som eftersträvs under hela reduceringsmomentet då det varit viktigt för att inte drunkna i ett överflöd av material som till stor del består av mindre intressant information för problemet som fokuserats. Det kan även vara viktigt att reducera materialets omfattning av praktiska skäl med hänsyn till tidsbegränsningar som funnits för denna studie.

Rennstam & Wästerfors (2015) menar att det sista steget handlar om att som forskare se till att analysen blir en del av den efterföljande argumentationen, som i sin tur tydligt ska kunna underbygga slutsatserna i studien. Om studien behandlar en paradox så är det av största vikt att båda sidorna av denna paradox belyses (Alvehus, 2013). I det sista steget har vi därför varit noggranna med att försöka grunda våra slutsatser på välunderbyggda argument. Detta genom att försöka tolka det empiriska materialet inom ramen för de valda koderna och med koppling till relevant forskning.

För att kunna hitta likheter och skillnader mellan olika artiklar analyserades tidningarna med hjälp av Granheim & Lundmans (2004) innehållsanalys. Enligt denna innehållsanalys ska texten i materialet till en början brytas ner till meningsbärande enheter. Nästa steg är att ta fram

det viktiga och mest väsentliga i den meningsbärande enheten genom att som det kallas *kondensera* eller med andra ord kortfattat beskriva den meningsbärande enheten. Den kondenserade meningsbärande enheten ska sedan beskrivas ännu mer kortfattat, detta genom att den kodas. Sedan ska alla koder med liknande innehåll sättas under sina respektive kategorier. Sista steget blir sedan att se till att sätta ihop alla kategorier till några få huvudkategorier (Granheim & Lundman, 2004)

Granheim & Lundman (2004) menar att man borde ha i åtanke att det sällan går att gå rakt igenom processen från början till slut utan att det handlar mer om att man hoppar fram och tillbaka mellan stegen. Det kan även bli komplikationer vid valet av de meningsbärande enheterna. För långa enheter kan leda till risken att de innehåller mer än en typ av händelse och vid för korta enheter finns risken att materialet splittras (Granheim & Lundman, 2004). Alltså kan man förlora betydelsefull information i båda fallen.

Ett annat kritiskt moment, som utan tvivel varit det mest besvärliga i hela processen, är kategoriindelningen. Detta beror på att det finns krav på att kategorierna ska vara fullständiga och samtidigt uteslutande (Granheim & Lundman, 2004). Detta betyder att alla meningsbärande enheter ska samtliga kunna sättas in i en lämplig kategori samt att inga meningsbärande enheter ska finnas i fler än en enda kategori. Ett sätt att tydliggöra kategorierna beskrivs vara att selektivt välja ut väldigt typiska meningsbärande enheter för att därmed belysa kategorierna. Granheim och Lundman (2004) upplyser även om att i samband med kategoriindelningen kan det ibland upptäckas en hierarkisk ordning mellan kategorierna och då kan en hjälpsamt strategi vara att dela upp kategorierna i subkategorier.

Vi har försökt utgå från det tillvägagångssättet som ovan presenterats men i praktiken så var det inte särskilt lockande och hållbart på grund av praktiska skäl. Dels så skulle det ta väldigt lång tid att analysera varje stycke i texten genom att följa processen från början till slut och dels att de mindre relevanta och redan analyserade meningsbärande enheterna skulle vara bortkastad tid i princip. Vårt tillvägagångssätt var som sagt lite annorlunda och kan beskrivas enligt följande, genom att först och främst hitta relevanta meningsbärande enheter, med relevanta menas här teknikrelaterade texter som kan kopplas till följande kategorier, *Effektivitet*, *Perception av förändringshastigheten*, *Påverkan på kvalitet* och *Påverkan på medarbetare*. Valet av dessa fyra kategorier grundar sig på vår tolkning av vad som kan ses som viktigt att

analysera efter att ha studerat tidigare teorier, som redovisats i problembakgrunden ovan samt i teoriavsnittet i kapitel 3 nedan.

I nästa steg försökte vi kondensera innehållet i den meningsbärande enheten genom att lyfta ut det viktiga för just den meningsbärande enheten. Det tredje steget var att försöka koda den kondenserade meningsbärande enheten genom att hitta det karaktäristiska för just den kondenserade meningsbärande enheten för att sedan ge den en kod. Slutligen så var det bara att sätta in denna kategori under en av de tre huvudkategorierna, *tvång*, *normer* och *imitation*, vilka är de tre olika formerna av isomorfism i den institutionella teorin. Den institutionella teorin förklarar varför organisationer inom samma fält tenderar att likna varandra, vilket förklaras genom institutionell isomorfism som skapas i organisationers strävan efter legitimitet. Organisationers likheter kategoriseras sedan i den institutionella isomorfismen utifrån tvång, normer och imitation (DiMaggio & Powell, 1983). I denna studie är det som tidigare nämnts den teknologiska utvecklingen som studerats och därför används den institutionella teorin som ett analysverktyg för studien då mönster gällande beskrivning av tekniska verktyg kan analyseras utifrån denna teori.

Vi märkte under analysens gång att vissa koder behövde sammanföras till sub-kategorier som i en hierarkisk ordning står under kategorierna. Sub-kategorierna behövdes för tydlighetens skull i samband med att allt för många koder kunde kopplas till en och samma kategori. Att allt för många koder kan kopplas till en och samma kategori leder till att tvivel på om kategoriindelningen skett på ett korrekt sätt (Granheim & Lundman, 2004). För att förtydliga vår tillvägagångssätt illustrerar vi med följande exempel:

Kondenserad meningsbärande enhet	Kod	Sub-kategori	Kategori	Huvudkategori
Föråldrade regler har försämrat situationen för företag och lett till förluster	Dålig anpassning till ADB	Flexibilitet	Påverkan på kvalitet	Normer

Vi är två personer som genomfört arbetet med denna uppsats och utgångspunkten för denna studien var att analysera varje år för sig. Men i samband med genomförandet av analysen, som

vi gjort i stort sett enskilt, så upptäckte en av oss att det skulle bli mycket smidigare att dela in materialet i teman över tiden, för att därefter analysera varje tema var för sig. Materialet kunde efter en noggrann analys delas in i fem olika teman, *imitation & effektivitet*, *normer & kvalitet*, *normer & perception av den tekniska utvecklingen*, *tvång & kvalitet* samt *tvång & påverkan på medarbetare*.

Exempelvis så består temat *normer och kvalitet* av artiklar som har *normer* som huvudkategori och *kvalitet* som kategori. Istället för att analysera alla *tvång* artiklar för varje årtionde var för sig och sedan analysera *normer* för alla årtionden var för sig, för att sedan analysera *imitation* för varje årtionde var för sig, behövde vi efter tema indelningen bara göra en analys för respektive tema. Detta blev mycket effektivare i form av att vi undvek att upprepa nästan likadan analys för varje årtionde, vilket både sparade tid och blev rätt skönt utifrån en läsaers perspektiv. Andra fördelar med denna struktur var att mer tid kunde läggas på att göra en mer omfattande och utförlig analys av respektive tema vilket är kanske det bättre alternativet för både läsaren och forskaren. Den andre av oss gjorde små justeringar i sin analys och lyckades skapa en analys utifrån tema istället för årtionde vilket i sin tur resulterade i en mer sammanhängande och gemensam analys i slutändan.

Till exempel har meningar som indikerat vilken av de tre isomorfismerna som är relevant för beskrivningen av förändringarna i de aktuella artiklarna lyfts ut för att sedan placeras in under kategorin för den isomorfismen som gått att urskilja. Att kodningen sedan skett utifrån isomorfism, perception samt framställningen av effekten, valdes då dessa kodningar kan sammankopplas till syftet med undersökningen och ansågs nödvändiga för att klara av att svara på studiens problemfråga. Kodningen utifrån isomorfism möjliggör analys för om de aktuella förändringarna framställs som tvång, normer eller imitation. Kodningen perception möjliggör analys gällande ett eventuellt mönster kring framställningen av förändringarna. Slutligen möjliggör kodningen om framställningen av effekten, analys kring hur revisionstidningarna tenderar att se på och framställa dessa tekniska förändringars konsekvenser.

2.4. Forskningsansats

Denna studie har som syfte att förstå ämnesområdet och därmed inte bara förklara det som undersöks, detta kan medföra att en induktiv ansats kan anses vara mer lämplig. Men att endast

tillämpa en induktiv ansats i denna studie hade varit problematiskt att genomföra, detta då det är svårt att tolka empiri helt utan någon som helst teoretisk förståelse för fenomenet (Alvehus, 2013). En fullständig induktiv forskningsansats är mindre lämplig för vår studie då branschorganisationstidningarna kan ge en vinklad eller överdriven bild av verkligheten. Eftersom ämnet inte heller är fullständigt utforskat tidigare samt att tidigare teorier också har använts i undersökningen för att analysera empirin, kommer därför även vissa inslag av en deduktiv metod att involveras.

I samband med bearbetningen av empirin har det genomgående under undersökningen skiftats mellan att undersöka tidningsartiklarna och att undersöka den institutionella teorin som utgjort den teoretiska referensramen i studien. Analysen som genomförts innebär att tidningsartiklarna jämförs med den institutionella teorin och vice versa. Lite mer specifikt innebär detta i praktiken att vi försöker hitta generella drag eller tendenser i empirin som stämmer överens med det som framhållits i den institutionella teorin och formulerats genom olika specifika begrepp. Men kan även ske på andra hållet och att vi försöker hitta delar eller specifika begrepp i den institutionella teorin som stämmer överens eller kan förklara en generalisering som vi upptäckt i samband med undersökningen av tidningsartiklarna. Skiftningarna mellan att undersöka den institutionella teorin och tidningsartiklarna har varit upprepande och skett löpande genom hela bearbetningsprocessen. Skiftningen eller pendlandet mellan att först fokusera på tidningsartiklarna och sedan fokusera på den institutionella teorin och jämföra eller vice versa innebär således att en abduktiv forskningsansats har tillämpats, alltså en kombination av en deduktiv- och induktivansats. (Bryman & Bell, 2015). Detta val av forskningsansats gör det möjligt i studien att undersöka verkligheten på ett sätt som påminner om hur den induktiva ansatsen gör, men gör det även möjligt att ta de tidigare teorierna inom området i beaktande för att analysera och förklara undersökningens empiri. En abduktiv forskningsansats medför därmed alltså att tidigare beskrivningar av relaterad empiri kan återanvändas i studien som och även jämföras med den nya empirin (Mantere & Ketokivi, 2013).

Tolkningen av empirin i denna studie har således gjorts utifrån en kombination av tidigare empiri och de förkunskaper formulerad i teorier som funnits sedan tidigare inom ämnet. Detta blir särskilt tydligt då man ser till kodningen som gjorts. Kodningen utgår till viss del från den teoretiska referensramen och de olika isomorfismerna, men innefattar även koden *perception*, vilket kom att bli en viktig aspekt i analysen av hur förändring framställs, efterhand som bearbetningen till analysen pågick. Att kodningen även innefattar koder och kategorier som står

utanför den ursprungliga teoretiska referensramen tydliggör därmed den abduktiva ansatsen. En som denna kombination av de två olika ansatserna är anses vara nödvändigt för att genomföra en undersökning där svaret kan anses vara öppet och oklart, snarare än att endast använda empirin för att bekräfta de förkunskaper och hypoteserna om resultatet som egentligen redan finns (Alvesson & Kärreman, 2007).

2.5. Trovärdighet och autenticitet

Lincon och Guba (1985) argumenterar för att kvaliteten i kvalitativa studier ska beskrivas utifrån två huvudsakliga kriterier, trovärdighet och autenticitet, ursprungligen kallat *trustworthiness* och *authenticity*. Kriteriet trovärdighet delas sedan upp av författarna i fyra mindre kriterier, *credibility*, *dependability*, *transferability* och *confirmability*. Sett utifrån de kriterierna som ovan beskrivits har olika val i denna studie gjorts för att stärka trovärdigheten och autenticiteten vilka också har diskuterats tidigare i kapitlet.

Transparens anses i undersökningar vara nödvändig och ses som en förutsättning för att de mer avancerade kvalitetskriterierna ska vara aktuella (Alvhus, 2013). Transparens innebär att den studie som genomförts kan granskas av andra och att all data samt alla resonemang i studien tydligt redogörs för (Alvhus, 2013). Fullständig transparens kan dock i vissa fall vara svår att uppnå i praktiken då hänsyn ska tas till att all empiri och data oftast inte kan redovisas på ett helt enkelt och smidigt sätt. Det kan i en del fall ofta vara svårt att redovisa allt material så som intryck som genererats under processens gång och de kan även vara svåra att uttrycka med ord.

Vad gäller de resonemangen som förts i studien har vi strävat efter att uppnå transparens genom att vi har försökt tydliggöra och presentera de argumenten som framförts för läsaren på ett förståeligt och logiskt sätt (Alvhus, 2013). Detta gjordes främst genom att en del utvalda citat från bearbetningen lyfts fram i analyskapitlet för att läsaren enkelt och på ett överskådligt sätt ska kunna ta in de resonemang i undersökningen som bedömts vara särskilt betydande för studien. Vi har därmed alltså visat läsaren citaten och resonemangen istället för att endast beskriva de, detta just för att stärka transparensen.

Kvalitativa studier är till skillnad från kvantitativa studier inte tänkta att generaliseras till en hel population eller för samtliga fall om det är ett fenomen som studeras. Istället är slutsatserna som görs i studier inom kvalitativ forskning till för att kunna överföras till teorier istället för

till en hel population, dessa teorier kan sedan användas för att förstå och analysera andra liknande fenomen inom samma kategori (Alvesson & Skoldberg, 2008). Det är därmed alltså det logiska i de teoretiska resonemangen som används för att avgöra överförbarheten av slutsatserna i kvalitativa studier (Bryman & Bell, 2015). Precis som beskrivet ovan kommer alltså även resultatet i denna studie vara möjligt att överföra till en teori som kan komma att vara relevant i andra liknande sammanhang.

Begreppet reliabilitet syftar på huruvida forskningsresultatet anses vara upprepningsbart (Alvehus, 2013). I denna studie har slutsatserna som gjorts baserats på analyserna vilka i sin tur baserats på upprepande mönster som kunnat identifieras i undersökningen, vilket gör att vi anser forskningsresultatet reliabelt. Dock så fungerar tolkningsprocessen, i denna studie, precis som i andra kvalitativa studier, på så vis att delar aktivt väljs ut av verkligheten, empirin, och sätts in i specifika sammanhang. Kravet på upprepningsbarhet kan då bli ganska märkligt och kanske även svåruppnåeligt, då vi som forskare har en så pass aktiv del av samtliga av processens olika steg och den delen av verkligheten som vi väljer att presentera i studien. Det kan därför bli svårt att påstå att verkligheten därmed ska kunna upprepas, då en annan forskare kan tänkas tolka samma fenomen på ett helt annat sätt (Alvehus, 2013).

Validitet avser i sin tur huruvida studien verkligen undersöker det som den är tänkt att undersöka. Men att veta huruvida validiteten för studien är hög kan även det ibland tänkas vara problematiskt. Detta eftersom det kan vara svårt att, som till exempel i vår undersökning, veta om man verkligen valt att undersöka rätt tidningar, kanske har fel metod för undersökningen valts och så vidare. Vetskapen om hur rätt saker lämpligt undersöks och hur ”den riktiga sanningen” bäst fås fram är inte alltid helt självklart (Alvehus, 2013).

Autenticitet är en annan variant av validitet där vikten av att de som studerats ska känna igen sig i beskrivningarna poängteras. Dock kan detta få som följd att motsägelser och paradoxer riskerar att utelämnas eller förminskas i beskrivningarna, vilket i sin tur kan leda till att analysen blir mindre nyanserad (Alvehus, 2013). Det viktiga är att skriva analysprocessen på ett sådant sätt som gör det möjligt för läsaren att även själv göra egna bedömningar. Därför har det i denna studie även lyfts fram artiklar och citat som talat emot det övergripande resultatet i studien just för att inte riskera att marginalisera de motsägelser i empirin som fanns. Motsägelseerna som lyfts fram medför också att redogörelsen i analysen blir mer nyansrik än om endast de mest synliga mönstren lyfts fram (Neyland, 2008).

2.6. Forskningsetiska beaktanden

Det finns en del forskningsetiska principer som ska följas vid forskning som involverar andra människor, såsom att skydda deltagarnas intressen, att deltagandet i studien sker helt frivilligt, att studien genomförs med integritet, att inga inkorrekta avspeglningar av empirin görs och slutligen också att forskningen följer den lagstiftning som finns (Bryman & Bell, 2015). De flesta av dessa principer är dock inte aktuella i denna studie då producerandet av empirin inte innefattar några människor eller deras uttalanden alls utan endast utgörs av tidningsartiklar. Den enda som denna studie kan tänkas beröra är frågan gällande om att avspeglningarna som framförs är korrekta i jämförelse med innehållet i empirin.

Samtliga tidningsartiklar som använts i denna studie är publicerade i offentliga tidningar, vilka är tillgängliga för alla. Detta medför alltså att tillstånd för att använda dessa i studien inte har behövts.

3. Teori

Överlag har den tidigare forskningen pekat på att den tekniska förändringen inom revisionsbranschen uppfattas som något positivt, den gör revisorernas arbete mer effektivt inte minst genom en rad tidsvinster (Manson et al, 2001; Fölster, 2015; Susskind & Susskind, 2017; Frey & Osborne, 2013). Främsta orsaken till att revisionsföretagen ersätter anställda med maskiner är att det förväntas bli mindre kostsamt för företaget, men andra skäl som framförs är ökad kvalitet samt förbättrad intern och extern kommunikation för företagen (Manson et al, 2001; Susskind & Susskind, 2017). Abou- El- Sood, Kotb, & Allam (2015) argumenterar i sin studie vidare för att IT idag utgör en mycket viktig del i revisionsprocessen.

Mycket fokus av problemet ligger i den ständiga teknikutvecklingen som bidrar till en ständig förändring av branschen. Vassare mjukvara och kraftfullare maskiner bidrar till effektivitet som kan hjälpa redovisningsekonomer men även ersätta eller stänga ute andra redovisningsekonomer på längre sikt. Det råder olika åsikter i frågan om den automatiseringen som vi upplevt de senaste decennierna till följd av den tekniska utvecklingen är i huvudsak till

för- eller nackdel för revisionsbranschen. Frågan skapar en viss spänning som vi kunnat skönja i denna forskning men inte helt vill ge oss in i på djupet. Istället är målet här att bidra till förståelsen av en del av kontexten för den tekniska förändringen, och dess eventuella påverkan på revisionsbranschen i Sverige ur ett historiskt perspektiv, med betoning på hur teknisk utveckling har framställts i två centrala branschtidningar.

För att kunna uppnå syftet med denna studie behöver vi förstå problemformuleringen vilket i sin tur kräver en tolkning av empirin. Vi har valt att tolka empirin med hjälp av den institutionella teorin för att studiens fokus ligger i att förstå den ständiga förändring som sker inom revisionsbranschen på grund av den tekniska utvecklingen och dominerande uppfattningar om denna utveckling.

3.1. Den institutionella teorin

Ett viktigt delmål i denna studie är att finna vilka drivkrafter som driver på och tvingar fram den ständiga förändringen inom revisionsbranschen. Ett annat viktigt delmål är att förstå varför de olika revisionsföretagen har en tendens att likna varandra med tiden. Det finns en hel del teorier som skulle kunna vara till hjälp för att tolka förändringen men valet av just den institutionella teorin grundas i att teorin i allmänhet betraktas som roten till majoriteten av organisationsteorierna med fokus på förändring inom organisationer och branscher (Deegan & Unerman, 2011)

Den institutionella teorin, vilken kommer utgöra denna studies teoretiska referensram, förklarar varför en stor del av organisationerna inom samma fält eller bransch tenderar att likna varandra, vilket förklaras genom institutionell isomorfism som skapas i organisationers strävan efter legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983). Organisationers likheter kan sedan kategoriseras utifrån institutionell isomorfism baserad på tvång, normer och imitation (DiMaggio & Powell, 1983). I denna studie är det som tidigare nämnts den teknologiska förändringen som studerats. Mönster kring olika organisationers mottagande och användning av ny teknisk utrustning inom revisionsbranschen har därför analyserats utifrån den institutionella teorin.

Den så kallade ny-institutionella teorin är en sentida variant av den institutionella teorin men trots detta är det till allra största del den klassiska institutionella teorin som detta arbete baseras

på. Detta eftersom endast svenska tidningar analyseras och den ny-institutionella teorin har ett betydligt starkare fokus på internationella samband inom branscher (DiMaggio & Powell, 1983), vilket vi inte kan uttala oss om i denna studie.

Isomorfism som begrepp innefattar i sin grund processen där organisationer inför regler i sin egen organisation, där dessa regler sedan efter ett tag blir till så kallade institutioner, det vill säga att de ses som naturliga, självklara och tas för givna (DiMaggio & Powell, 1983). Detta menar DiMaggio & Powell (1983) i sin tur medför att organisationerna också över tiden bli mer homogena sinsemellan. Till en början kan organisationer skilja sig från varandra i större utsträckning. När organisationer sedan blir mer etablerade tenderar de att bli mer homogena (DiMaggio & Powell, 1983). Detta förklaras genom att den press och de förväntningar på organisationernas beteende och struktur som uppstår inom det fält där de verkar leder till att organisationerna anpassar sig till vad som "anses vara normalt". Avviker en organisation från vad som i allmänhet anses vara normalt kan detta leda till att organisationen får problem med att skapa legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983).

Det finns ingen allmänt känd exakt definition på vad som avses med en institution. Istället kan institutioner skapas genom att vi människor upprepade gånger eftersträvar att tillgodose de grundläggande och senare även mer avancerade behoven som finns (DiMaggio & Powell, 1983). I denna rapport kommer institutionen att utgöras av de rutiner gällande tekniken som framställs och hur dessa förändras genom åren.

I den institutionella teorin inom organisationsteorin pratas det även ofta om att förändringarna i organisationerna som analyseras består i organisationens struktur (DiMaggio & Powell, 1983). Den institutionella teorin kan användas för att studera och analysera ett visst organisationsfält (DiMaggio & Powell, 1983). Med organisationsfält kan antingen avses företag inom en viss bransch men även branscher som är sammanlänkade till varandra. I denna rapport kommer organisationsfältet att bestå av revisionsbranschen såsom den framställs och presenteras genom artiklarna i centrala branschtidningar.

I denna rapport kommer den institutionella teorin användas för att beskriva och analysera de teknologiska förändringarna som skett inom revisionsbranschen under den tidsperiod som undersöks. Tidningsartiklar gör det framför allt möjligt att analysera teknikförändringarna utifrån hur de framställdes när förändringarna skedde. Förändringarna kommer att analyseras i

relation till tre olika varianter av isomorfism för att sedan också kunna dra slutsatser kring anledningarna till varför förändringarna har skett. Därefter kommer också teorin att användas för att förstå de eventuella samband och likheter med underkategorierna, som tidigare använts vid kodningen. Dock ska man ta hänsyn till att de kategoriseringarna som gjorts inte alltid är helt enkla och självklara att göra, utan baseras på den tolkning som gjorts i bearbetningsprocessen av empirin.

Nedan följer en presentation av de tre centrala kategorierna inom den institutionella teorin, *tvång*, *normer* och *imitation* där varje kategori beskrivs enskilt i bokstavsordning.

3.1.1. Tvång

Tvång, *coercive isomorphism*, förändringarna som genomförs av organisationerna är obligatoriska för organisationen (DiMaggio & Powell, 1983). Detta kan till exempel ske genom nya lagar, kulturella förväntningar från samhällets sida eller någon intressent som organisationen ifråga är starkt beroende utav. Pressen kommer alltså från andra organisationer eller av starka kulturella förväntningar, då från samhället (DiMaggio & Powell, 1983). Den påtryckande pressen till förändring kan alltså komma från både formella och icke-formella aktörer. I en del fall tvingas förändringar fram som en följd av lagmässiga förändringar (DiMaggio & Powell, 1983). Meyer och Rowan (1977) argumenterar för att de rationaliserade staterna och andra stora organisationer får en allt större dominans socialt. Denna ökade sociala dominans leder i sin tur till att organisatoriska strukturer i större utsträckning tenderar att återspegla regler som blivit institutionaliserade och legitimerade av och inom staten (Meyer & Rowan, 1977).

I denna rapport kommer alltså analyser kopplade till tvång att göras endast om de teknologiska förändringarna som kan identifieras uppfattas tvingande för revisionsföretaget i fråga. Huruvida en förändring faktiskt är tvingande kan vara svårt att avgöra beroende på omständigheterna. I vissa fall är det tydligt att förändringar uppkommit till följd av lagstiftning. Men i vissa fall är det mer otydligt till exempel när förändringar framställs som tvång i andra icke-formella sammanhang.

3.1.2. Normer

Normer, *normative isomorphism*, innebär att organisationen genomför en förändring till följd av de värderingar och normer som finns inom en viss yrkesgrupp (DiMaggio & Powell, 1983). Detta kan delas upp i två huvudsakliga kategorier. Den första gäller de interna organisatoriska som finns inom organisationen. Den andra sortens normer är de normer som finns inom yrkesgruppen, till exempel påverkas av den gällande legitimationen för så kallade professionella yrken.

Normer innebär att personer som innehar likvärdig utbildningsbakgrund tenderar att välja liknande lösningar för problem (DiMaggio & Powell, 1983). Normer kommer i denna studie att användas för att analysera de teknologiska förändringarna som genomförs till följd av press från den aktuella yrkesgruppen, i vårt fall revisionsbranschen. Detta kan bland annat vara rekommendationer från branschorganisationer såsom FAR. Dessa rekommendationer förväntas följas inom branschen utan att vara tvingande lagar vilket gör att de därmed istället faller inom ramen för kategorin normer.

Enligt DiMaggio och Powell (1983) kan alla institutionella processer förväntas fortsätta i organisationer. Eftersom effektiviteten inom organisationen i många fall förbättras tenderar det att belöna organisationens sätt att efterlikna andra (DiMaggio & Powell, 1983). Likhet kan till exempel underlätta för organisationer sätt att handla med andra och locka medarbetare samt tillför ofta en högre legitimitet. Legitimiteten som skapas i organisationer blir därmed en slags försäkring för att organisationerna arbetar mer effektivt i jämförelse med organisationer som avviker från denna legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983).

3.1.3. Imitation

Enligt DiMaggio & Powell (1983) kan imitation, *mimetic isomorphism*, i en del fall grunda sig i osäkerhet från organisationernas sida. Detta resonemang har sin grund i March och Olsen:s (1976) studie där osäkerheten anses ha en kraftfull påverkan på organisationer genom att uppmuntra dem till imitation. Osäkerhet beskrivs uppstå när till exempel tekniken som används inom organisationen är svår att förstå, när mål uppfattas som otydliga samt i fall där miljön skapar osäkerhet (March & Olsen, 1976). Samtliga av dessa olika typer av osäkerheter beskrivs kunna leda till att organisationer genomför förändringar och försöker efterlikna andra organisationer (DiMaggio & Powell, 1983). Liknande menar även Cyert och March (1963) att

för organisationer som står inför problem med otydliga eller flertydiga bakomliggande orsaker samt utan att riktigt ha en tydligt given lösning kan imitation av andra organisationer ses som en enkel lösning till en låg kostnad. I dessa fallen kan detta då leda till att organisationer medvetet försöker efterlikna andra organisationers strukturer som varit framgångsrika för dem (DiMaggio & Powell, 1983). Imitation kan även bero på organisationens strävan att kunna konkurrera mot de andra organisationerna inom samma fält, vilket då också är medvetna val från organisationernas sida (DiMaggio & Powell, 1983).

Men enligt DiMaggio och Powell (1983) kan liknande strukturer även omedvetet sprida sig mellan olika organisationer, detta till exempel genom indirekt byte och omsättning av anställda eller via andra organisationer såsom konsultföretag eller branschorganisationer. Imitation behöver alltså inte vara avsiktliga handlingar från organisationernas sida. Imitation skiljer sig från tvång på det sättet att förändringen görs frivilligt av organisationen till skillnad från vid tvång (DiMaggio & Powell, 1983). Men vid fall av stark påtryckning från arbetskraften eller en bred kundgrupp kan organisationer uppmuntras till att ta efter de program och tillhandahålla tjänsterna som andra organisationer erbjuder (DiMaggio & Powell, 1983). I denna rapport kommer imitation att användas för att beskriva och analysera spridning av teknologiska förändringar som på något av ovan beskrivna sätt kan kategoriseras som imitation.

3.2. Teorisammanfattning

Frey och Osbornes (2013) forskning som gjordes på den amerikanska arbetsmarknaden visade att vartannat jobb riskerar att automatiseras inom de närmaste 20 åren i USA. En liknande studie genomfördes även av forskaren Fölster på den svenska arbetsmarknaden och resultatet blev i princip detsamma som den forskningen som genomfördes i USA (Stiftelsen för strategisk forskning, 2014). Fölsters (2015) teori beskriver hur samhället i stort påverkas och kommer att påverkas av den teknologiska utvecklingen. Fölsters tes är att teknologin bidrar till effektivare verktyg vilket i sin tur minskar behovet av mänsklig arbetskraft.

Susskind och Susskind (2017) har en liknande tes som Fölster men är mer fokuserade på specifika yrkesgrupper, där redovisnings och revisionsbranschen är en av grupperna som analyseras mer djupgående.

Abou- El- Sood et al (2015) och Manson et al (2001) har gjort studier kring hur den tekniska utvecklingen påverkar och förändrar revisionsyrket. I denna forskning har fokus legat på huruvida konsekvenserna av teknikutvecklingen är positiva eller negativa. Abou- El- Sood et al (2015) och Manson et al (2001) har i överlag förmedlat en mer positiv syn på den tekniska utvecklingen inom revisionsbranschen och har då ansett att användningen av IT under revisionsprocessen ökar produktiviteten, möjliggör en snabbare kommunikation samt kan öka tryggheten för och skyddandet av kunddata.

Samtlig av ovan nämnd forskning kan kopplas till den institutionella teorin då de alla analyserar förändringar på olika nivåer. Den tidigare forskningen används därför som bakgrund för att förstå de slutsatser som kommer att göras i vår studie med den institutionella teorin som teoretisk referensram. Den institutionella teorin hjälper oss att förstå drivkrafterna eller motiven som står bakom den ständiga teknologiska förändringen eller -utvecklingen inom revisionsbolagen och revisionsbranschen. Den hjälper oss även att förstå hur och varför revisionsbolagen påverkar varandra sinsemellan och därmed även hela revisionsbranschen utvecklingsmässigt. Den institutionella teorin hjälper oss ytterligare med att förstå hur och varför revisionsbolagen inom revisionsbranschen liknar varandra strukturmässigt och funktionellt i stor utsträckning. Den institutionella teorin ger oss inte bara möjligheten att förstå hela den teknologiska förändringsprocessen översiktligt inom revisionsbranschen utan även en möjlighet att kunna förstå varje del av förändringsprocessen mer ingående från drivkraft och genomförande till konsekvens och resultat.

De tre isomorfismerna tvång, normer och imitation är i teorin givna med tillfredställande gränser dragna sinsemellan vilket i sin tur kan ge oss förståelse för hur förändringsprocessen inom revisionsbranschen ser ut att vara och fungera. Detta hjälper oss att inta positionering för att på så sätt enkelt kunna analysera studiens empiri. I praktiken är dock inte gränserna lika självklara som de kan tyckas vara i teorin. Detta kommer att diskuteras senare både i analyskapitlet och slutsatskapitlet. De tolkningar och gränsdragningar som vi gjort under bearbetningen av empirin är av stor betydelse för studien då studiens resultat påverkas direkt av vilka tolkningar och gränsdragningar som görs.

Det är inte enkelt och kanske inte heller möjligt att ta reda på hur förändringsprocessen inom revisionsbranschen egentligen fungerar men det kan finnas en poäng med att försöka tillåta tvivel vilket vi kommer att göra i diskussionsdelen. En stor del av detta arbete kommer att

genomsyras av den institutionella teorin vad gäller synen på hur den teknologiska förändringen inom revisionsbranschen ser ut att vara.

4. Beskrivning och analys av studiens empiri

I det fjärde kapitlet ges en beskrivning och analys av de 147 branschtidningsartiklar som behandlat ämnet teknikutveckling inom revisionsbranschen utifrån en genomgång av de två branschtidskrifter för perioden 1950 talet fram till och med 2010 talet.

Framställningen har delats upp i två tidsperioder, nämligen 1950 talet till 1980 talet samt 1990 talet till 2010 talet. Tidsperioden 1950 talet till 1980 talet ingår i analysen men kan betraktas mer som en bakgrund eller beskrivning som ger en historisk tillbakablick för den tekniska utvecklingen som de senaste 25 åren påverkat revisionsbranschen. Den inledande perioden är till skillnad från den senare perioden mer översiktligt presenterad och kan även bestå av delar som indirekt är kopplade till revisionsbranschen, ett exempel är att de tekniska verktygen och systemen som tas upp även nyttjades av andra branscher än revisionsbranschen.

Den perioden som är mest intressant att analysera och som också kommer att ges störst plats i denna studie är perioden från 1990 talet till 2010 talet. Mer vikt läggs på den senare perioden då merparten av alla artiklar som analyserats kommer från den senare perioden men även att all förkunskap om ämnet som fångats upp från exempelvis Fölster (2015), Susskind & Susskind (2017) med mera är källor som diskuterar den senare perioden. Denna fördelning på de två perioderna speglas tydligt i slutsatsen och diskussionen vilka är uppsatsens senare avsnitt.

Analysen är tematisk och därmed skriven utifrån de olika teman som kunnat urskiljas i det empiriska materialet för respektive tidsperiod, vilket gjort det möjligt att analysera liknande citat som funnits mellan de olika åren tillsammans.

4.1. Från 1950 talet till och med 1980 talet

På 1950 talet beskrivs Sverige som världsledande inom teknik, med de modernaste kontoren på hemmaplan och världens största exportör av dåtidens vanligaste tekniska utrustning för kontoren, nämligen skriv- och räknemaskiner. Under den tiden var det normerna och riktlinjerna inom Mekanförbundets normalkontoplan som gällde för redovisningsekonomen.

Såsom det låter av namnet var det nästan bara mekaniska maskiner som användes i majoriteten av alla revisionsbolag, helt utan eldrift och ADB, som på den tiden var okänt för allmänheten (Bokföraren, Revisorn, 1-12, 1955).

På 1960 talet hade de mekaniska maskinerna utvecklats till en avancerad nivå rent mekaniskt och en hel del räknemaskiner var nu också mer elektriska. Våldigt få och stora aktörer inom revisionsbranschen utnyttjade ADB datamaskiner så som IBM system som var något väldigt nytt på den tiden. För de flesta små- och medelstora revisionsbolag var ADB fortfarande bara något man hört talas om. Uppfattningen av den tekniska utvecklingens hastighet beskrivs som fortare än tidigare i tidningarna (Bokföraren, Revisorn, 1964 och 1965).

ADB och IBM datorerna blir allt vanligare i hela revisionsbranschen på 1970 talet, speciellt i mellan- och storbolagen, men behovet av de betydligt billigare elektromekaniska maskinerna har inte avtagit ännu. Uppfattningen hittills är att majoriteten av småbolagen inom revisionsbranschen fortfarande inte har släppt de avancerade elektromekaniska skriv- och räknemaskinerna. NCR 395 var en av de senaste elektromekaniska maskinerna på 1970 talet, den har förenats med computerteknik som bland annat möjliggör koppling till en större datoranläggning. ADB blev allt vanligare inom redovisning- och revisionsbranschen även bland ett mindre antal småföretag vilket ledde till ett behov av en hel del ändringar i det rådande ram- och regelverket som styrde redovisningen (Balans, 1976).

NCR 395 har kommit till Sverige -den elektroniska bokföringsmaskinen med magnetiskt skivminne. Den representerar en ny generation bokföringsmaskiner. De bästa funktionerna hos NCR:s beprövade maskiner har här förenats med en avancerad computerteknik. För de små- och medelstora företagen är NCR 395 en universalmaskin för lösning av alla redovisnings- och statistikproblem och i de stora företagen kan NCR 395 fungera som satellitmaskin till en större dataanläggning (Bokföraren, Revisorn, 1976, nummer 4, sida 177).

ADB spred sig enormt snabbt inom revisionsbranschen på 1980 talet, även bland de mindre revisionsbolagen som tidigare inte haft råd med den senaste tekniken eller mer specifikt persondatorn. Persondatorn eller mikrodatorn blev allt vanligare och för den som kunde betala extra fanns datorn att köpa som bärbar. Mjukvara av olika slag fanns att köpa och inte minst säkerhetsprogram som till följd av att information kunde numera flöda elektroniskt mellan olika

datorer. Behovet av elektromekaniska maskiner finns dock kvar men uppfattningen är att behovet avtagit och håller på att minska även bland de mindre revisionsbolagen (Balans, 1985).

Innan du bestämmer dig för en persondator måste du titta närmare på den, Wang Professional Computer ger dig mycket mer än en vanlig persondator. Det är en kraftfull, 16 bits mikrodator med mycket välutvecklad programvara, där Wang textbehandling - världens mest beprövade - är en väsentlig del. Du kan använda den fristående eller som en terminal, uppkopplad till en stordator. Wang professional computers är avancerad. Vi är övertygade om att WPC är marknadens bästa mikrodator (Balans, 1985, nummer 1, sida 1).

4.1.1. Tvång

Nedan kommer vi börja med att lägga fram en del intressanta citat från tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och tidningen *Balans* i ordningen från äldst till senaste. Därefter kommer vi att analysera samtliga citat eller stycken som är direkt tagna ur tidningsartiklarna och beskriva hur dessa citat/stycken kan kopplas till isomorfismen *tvång* och underkategorin *påverkan på medarbetare*.

Ökad arbetsbörda- högre löner- kortare arbetstid. Så kan utvecklingen inom den administrativa företagssektorn i korthet beskrivas, och därmed har rationalisering blivit ett livsvillkor. Kontorstekniken gör ständigt nya framsteg, och kontorsutrustningen, som för bara något decennium sedan betraktades som underverk av framsynt konstruktion, kan idag vara hopplöst föråldrad. Det gäller då att ständigt följa med i utvecklingen. Man måste även anskaffa lämplig kontorsutrustning för att få arbetet gjort med så stor tidsvinst som möjligt (Bokföraren, Revisorn, 1965, nummer 3, sida 148, annons).

Utvecklingen kräver att företagsledningen erhåller så många nya data och detta helst omedelbart, att ett kontor med traditionellt arbetssätt inte skulle kunna prestera all det som är nödvändigt (Bokföraren, Revisorn, 1965, nummer 1, sida 19, Munksjökonsernens rationalisering).

I den första artikeln från 1960 talet beskrivs det att vissa faktorer som förbättrade arbetsvillkor i form av löneökningar och kortare arbetstider gör mänsklig arbetskraft betydligt dyrare och att detta i sin tur kan tvinga arbetsgivare till att välja maskiner framför mänsklig arbetskraft. Den andra artikeln beskriver teknologins innebörd för revisorers kund- och klientföretag.

Artiklarna från 1960 talet handlar framförallt om att revisionsbolagen kan bli tvungna att anskaffa lämplig utrustning för att kunna skära ner på den mänskliga arbetskraften och samtidigt bibehålla samma effektivitetsnivå.

Utvecklingen mot större företag och företagskombinationer ledde till att revisorerna fick en annan inriktning i sitt granskningsarbete. Den växande volymen av verifikationer blev alltför tidsödande att detaljgranska. Man kom istället att fästa allt större vikt vid den interna kontrollens betydelse för riktigheten i företagets löpande redovisning. ADB tekniken har ej ändrat revisionens uppgifter, men har lett till att arbetet i större utsträckning har kommit att omfatta stadium och bedömning av system, deras uppbyggnad och användning. -Denna utvecklingen samt stickprovstekniken har haft en stimulerande effekt på granskaren, som kommit ifrån den monotona verifikationsgranskningen (Tidningen Balans, 1976, nummer 7, sida 4, ADB och revision).

-Har ställt krav på flexibilitet såväl vad gäller förändringar av informationens sakinhåll som expansion av datamängder. - Snabba förändringar utanför företaget t.ex. i samhället, av kundbehoven och konkurrenssituationen, har skapat behov av nya data i redovisningssystemet. M-planen och Vagn Madsens ändmålsredovisning -Dessa ansatser har emellertid inte helt svarat mot ställda krav: de facto har man i många fall hamnat i återvändsgränder (Tidningen Balans, 1976, nummer 3, sida 16, Den nuvarande redovisningens utgångspunkter).

Artiklarna från 1970 talet handlar att olika interna och externa faktorer kan ha tvingat revisionsbolagen att vidta åtgärder som handlar om att automatisera vissa delar i arbetsprocessen. Interna faktorer är exempelvis den växande volymen av verifikationer som tog allt längre och längre tid att detaljgranska. Externa faktorer från samhället, kundbehovet och konkurrenssituationen är faktorer som sätter press på företagets arbetssätt. "The greater the

extent to which an organizational field is dependent upon a single (or several similar) source of support for vital resources, the higher the level of isomorphism” (DiMaggio & Powell, 1983). Revisionsbolagen upplever inte att de kan anpassa sig till den teknologiska utvecklingen på grund av de föråldrade reglerna i M-planen som är motsvarigheten för dagens *Bas-kontoplan*.

Vårt stockholmskontor behöver förstärkning med fler revisorer till ADB-revisionsgruppen (Tidningen Balans, 1985, nummer 2, sida 1, annons).

Men datoriseringen medför också problem. Företagens interna kontroll försvåras, vilket ställer stora krav på revisorerna när det gäller att säkerställa att företagsledningarna har gjort vad de kan för att trygga tillförlitligheten (Tidningen Balans, 1985, nummer 4, sida 9, Internkontroll växande problem för revisorn 1990).

Första artikeln från 1980 talet är en jobbbannons som handlar om ett behov av fler revisorer till ADB-revisorsgruppen i stockholmskontoret. Denna grupp arbetar med utvecklingen av företagets metoder och med andra ord så innebär detta att de har till uppgift att automatisera företagets arbetsprocess. Den andra artikeln från 1980 talet handlar om att automatiseringen av revisorernas arbetsprocesser medfört problem för internkontrollfunktionen vilket grundar sig i att revisorerna har fått svårigheter med att tolka ADB-data vilket lett till att internkontrollen inte kunnat fungera riktigt. Artiklarna från 1980 talet uppfattar vi också som något som kan förklaras med isomorfismen *tvång* och då båda handlar om medarbetarna så placerades de under kategorin *påverkan på medarbetare* vilket gör att de passar perfekt under detta tema.

Alla ovanstående artiklar med detta temat från 1960 talet till 1980 talet kan förklaras med isomorfismen *tvång* för att det finns ett behov som måste fyllas från företagets perspektiv. Problem inom internkontrollfunktionen kan tolkas som något som tvingar arbetsgivaren eller den som håller ansvar för kontrollenheten att ta tag i problemet och exempelvis hyra in / anställa personal som kan hjälpa revisorerna. En annan lösning skulle exempelvis vara att utbilda revisorerna genom att anlita en tekniskspecialist. Båda lösningarna på internkontroll problemet skulle kunna skapa en arbetsmöjlighet för en den som hjälper revisorerna eller utbildar revisorerna och därmed kan detta skapa mer arbete för den teknikkunniga.

4.1.2. Normer

Nedan kommer vi precis som i tidigare avsnitt börja med att lägga fram en del intressanta citat från tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och tidningen *Balans* i ordningen från äldst till senaste. Därefter kommer vi att analysera samtliga citat eller stycken som är direkt tagna ur tidningsartiklarna och beskriva hur dessa citat kan kopplas till isomorfismen *normer* och underkategorierna *kvalitet* och *perception av förändringshastigheten*.

Kvalitet

Bedömning av den interna kontrollens effektivitet fick därigenom även en förebyggande betydelse för eliminering av brister och fel i bokföringen. Revisorns granskning av datorbaserad redovisning kan sammanfattas i följande huvudavsnitt: granskning av internkontroll, bokslutsgranskning samt användning av särskilda program för efterhandskontroll och analys med utnyttjande av datorn. Tillförlitlighet och oberoende. Graden av utförlighet är oberoende av arbetskraftens kvalifikationer. En dators behandling av primärmaterialet är helt beroende av de i programmet givna instruktionerna. I motsats till människan kan datorn ej utföra sitt arbete på annat sätt än instruktionerna anger (Balans 7, 1976, sid 4, ADB och revision).

Artikeln från 1970 talet handlar om att eliminera mänskliga fel och brister i bokföring som kan uppstå på grund av ett omfattande monotont arbete eller partiskhet.

Du låser om tioöringar men skickar miljontals kronor helt utan skydd. Det elektroniska sigillet är en unik svensk uppfinning som skyddar dina betalningar på data, främst leverantör - och lönebetalningar. Varför är datasäkerheten så eftersatt? - För byggde kontrollen av siffror på visuell kontroll. I bundna böcker med paginerade sidor kunde man se om någon manipulerat med siffrorna. När datorerna kom och tog hand om betalningsströmmarna kunde man inte överföra tekniken och tappade över en natt den viktiga kontrollfunktionen. (Balans, 1985, nummer 1, sida 52, reklam)

Ovanstående artikel från 1980 talet handlar om datasäkerhet och uppmanar läsaren som skulle mycket väl kunna vara en redovisningsekonom att i detta fall uppdatera datasäkerheten och se till att betalningsströmmarna skyddas även om det inte är ett måste att uppdatera sig enligt lag.

En revisor får inte räkna fel på skatten! Det finns fortfarande revisorer, skattekonsulter och bokförare, som skatteplanerar helt för hand. Det är riskabelt. Med det kompletta datorprogrammet Tax 85 blir arbetet både säkrare och snabbare. Det kan hundratals banker, revisionsbyråer, företag och även lokala skattemyndigheter intyga.” Programmen talar själva om vad som ska göras och kan köras på de flesta vanliga kontorsdatorer. Tax kan alla regler, glömmer ingenting och räknar alltid rätt (Balans 1985, nummer 2, sida 25.).

Den andra artikeln från 1980 talet menar att en revisor inte får räkna fel på skatten och påstår att det gamla traditionella arbetssättet är mera riskfyllt. Denna artikeln uppmanar läsaren att sluta med det traditionella arbetssättet och istället ta hjälp av ett datorprogram.

Dessa artiklar är ganska lika för att de vill berätta för läsaren om hur en redovisningsekonom borde tänka och agera samt vad som är viktigt att göra inom yrket. Alla dessa uppmaningar kan leda till kategorivalet *kvalitet* då syftet med att automatisera skulle i detta fall leda till högre kvalitet i arbetsprocessen. Dessa ovanstående citat som hittades i materialet från 1970 - och 1980 talet, kunde efter kodning och sortering placeras i temat *normer och kvalitet* som syftar på att de tillhör huvudkategorin normer och underkategorin kvalitet.

Perception av förändringshastigheten

Man rationaliserar på alla områden, utvecklingen går framåt, inom tillverkningen, distributionen, bokföringen, hur långt har ni hunnit inom utvecklingen på bokföringsområdet? (Bokföraren, Revisorn, 1955, nummer 3, sida 18, Carl Lamm AB annons)

Facta add-maskin, med det moderna tangentbordet. Vi valde den vetenskap, om att det tvåradiga bordet är den bärande iden när det gäller att skapa en add maskin, som håller sig på höjden av modernitet decennier framåt (Bokföraren, Revisorn, 1955, nummer 1, sida 37, Fem-Finger-Fart, Åtvidabergs).

I den första artikeln beskrivs inte hastighetsuppfattningen utan vi tolkar det som att skribenten bara menar att den tekniska utvecklingen går framåt. Vi tolkar därmed att beskrivningen av hastigheten i den första artikeln från 1950 talet inte är snabb i form av att skribenten inte ger något uttryck i form av förstärkande ord. Den andra artikeln från 1950 talet är en annons som påstår att den annonserade räknemaskinen skulle kunna hålla sig modern i decennier framåt. Denna beskrivning av förväntningarna på maskinernas hållbarhet ger oss en uppfattning av att människorna på 1950 talet inte riktigt kände av någon snabb teknisk utveckling utan en mer långsam teknisk förändring i jämförelse med 1960 talet och framåt i tiden.

Utvecklingen inom ADB området har gått mycket snabbt och man torde kunna räkna med att datamaskiner inom en inte avlägsen framtid kommer att utnyttjas som hjälpmedel inom praktiskt taget alla områden. (Bokföraren, Revisorn, 1965, nummer 3, sida 125, Utbildning i automatisk databehandling)

Artikeln från 1960 talet beskriver den tekniska utvecklingen som "mycket snabb" och därmed öppnat upp för automatisering även inom revisorsarbetet vilket tidigare inte riktigt varit möjligt, utan mestadels har automatiseringen skett inom industrin.

Mekanförbundets normalkontoplan som publicerades 1945 har påverkat redovisningen i Sverige kraftigt. Indelningen i kontoklasser, enligt decimalsystemet, byggde på användning av hålkortsmaskiner. "Sedan 1945 har förutsättningarna ändrats väsentligt. ADB- tekniken har utvecklats hastigt, vilket gett nya ekonomiska förutsättningar för utformningen av redovisningssystem. -Snabba förändringar av företagets organisation - uppdelning i divisioner, inköp av nya företag osv. (Balans, 1976, nummer 3, sida 16, Den nuvarande redovisningens utgångspunkter).

Artikeln från 1970 talet beskriver den uppfattade tekniska utvecklingen som “ADB- tekniken har utvecklats hastigt” vilket ger oss ett intryck av att den tekniska utvecklingen bland revisorer måste ha upplevts som fortare än tidigare.

Utvecklingen går mot ett allt större utnyttjande av datorer i revisionsarbetet. Vill du vara med och utveckla de här metoderna i en stark expansiv verksamhet?” (Balans, 1985, nummer 2, sida 1, annons)

Citatet från 1980 talet är taget ur en jobbbanners som riktar sig till revisorer med tekniska kunskaper och som vill arbeta med utvecklingsarbete i ADB-gruppen på ett stort revisionsbolag i Stockholm. Beskrivningen ger inte oss någon direkt uppfattning om den uppfattade hastigheten just då men vi tolkar den beskrivningen som en uppfattning av ett teknikskifte som håller på att ske och som i sin tur har skapat en vilja för att utveckla de föråldrade metoderna till nyare och mer anpassningsbara metoder till den rådande tekniska utvecklingsnivån.

Ovanstående artiklar är material från 1950 talet och fram till och med 1980 talet, anledningen till att de placerats under temat *normer och perception av förändringshastigheten* är för att artiklarna handlar om en uppfattning av den rådande tekniska utvecklingen vad gäller hastighet eller beskrivning av ett teknikskifte. Inga hastigheter har mätts utan vi utgår ifrån den uppfattade hastigheten som skriftligen beskrivits i ord.

4.1.3. Imitation

Nedan kommer vi precis som i det tidigare avsnittet börja med att lägga fram en del intressanta citat från tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och tidningen *Balans* i ordningen från äldst till senaste. Därefter kommer vi att analysera samtliga citat eller stycken som är direkt tagna ur tidningsartiklarna och beskriva hur dessa citat kan kopplas till isomorfismen *imitation* och underkategorin *effektivitet*.

Erfarenhetsmässigt vet man att människans förmåga att korrekt utföra ett rutinarbete minskar i samma takt som arbetsbördan ökar. En datamaskin däremot blir aldrig trött och det är inte ofta den misstar sig. Detta har

synnerligen en stor betydelse för alla företag som behöver snabba och korrekta svar för att kunna vidta riktiga åtgärder i tid. Den manuella arbetskraften måste sparas för speciella uppgifter. Detta är anledningen till att ett växande antal företag låter databehandla sina rutinuppdrag (Bokföraren, Revisorn, 1955, nummer 1, sida 36, annons)

Ovanstående artikel från 1950 talet förklarar att de automatiska maskinerna tillsammans med den mänskliga arbetskraften är en bra kombination som effektiviserar arbetsprocessen på revisionsbyrån genom att maskinerna gör det som de är bäst på och därmed frigör mer tid åt medarbetarna som kan göra annat som de är bättre på.

Gör som andra och tag steget fullt ut när ni går över till automatiserad maskinbokföring - låt national klass 31 rationalisera hela avdelningens arbete. Ni spar arbetskraft och tid på varje uppgift och skär ner antalet felkällor till ett minimum (Bokföraren, Revisorn, 1955, nummer 2, sida 315, Maskinen som är en hel bokföringsavdelning).

Den andra artikeln från 1950 talet är på samma spår som den första artikeln men formulerar effektiviteten på ett annat sätt. Istället för att påstå att maskiner hjälper till så menar den andra artikeln att maskinerna kan automatisera hela arbetsprocessen och därmed ersätta en omfattande del av den mänskliga arbetskraften inom revisionsbyrån vilket i sin tur skulle kunna skära ner på både mänsklig arbetskraft och tid samt minimera felkällor.

Båda artiklarna från 1950 talet skulle kunna förklaras med isomorfismen norm, då de försöker förklara att en viss handling såsom att se till att databehandla företagets rutinuppgifter eller ersätta hela avdelningen med automatiska maskiner är något vanligt och accepterat bland andra företagsledare inom revisionsbranschen. Men samtidigt så kan detta även ses som en uppmaning till företagsledare att imitera andra revisionsbolag inom branschen och detta skulle kunna förklaras med isomorfismen *imitation*.

Vill man spara på arbetskraft och hålla personalkostnadens ökning under kontroll, måste man rationalisera och investera. Man ersätter då lönekostnader med räntor och avskrivningar för de arbetskraftssparande

maskiner man skaffar sig. Det gäller nu mer än någonsin att noga kalkylera. Frågan som måste besvaras är: Lönar det sig ännu att ersätta mänsklig arbetskraft med dyra maskiner? Hur aktuell denna frågan är bekräftas av ledarna för flera av våra största industrier som framhåller att deras företag redan nu är så hårt rationaliserade (Bokföraren, Revisorn, 1964, nummer 2, sida 55, Är investeringarna ännu lönsamma?).

Artikeln från 1960 talet handlar också om imitation men här handlar det inte om en direkt uppmaning för imitation utan om företagsledare som uppger att de låter eller tänker låta deras mindre revisionsbolag imitera storbolagen.

Ovanstående citat från 1950 – och 1960 talet skiljer sig inte mycket från varandra och alla tre citat handlar i stora drag om en uppmaning till företagsledare inom revisionsbranschen att imitera andra företagsledare inom olika branscher som dragit nytta av att automatisera sina verksamheter. Vår tolkning av nyttan som beskrivs i citaten är att automatiseringen leder till högre effektivitet inom verksamheten. Därför kan ovanstående citat kopplas till huvudkategorin *imitation* och underkategorin *effektivitet*.

4.2. Från 1990 talet till och med 2010 talet

1990 talet var ett årtionde där miljöredovisning och miljörevision blev ett allt aktuellt ämne inom revisionsbranschen och därav är det inte heller helt oväntat att det diskuterats i flera artiklar i de numren av tidningen Balans som undersökts i studien detta årtiondet. Bland annat diskuteras i artiklarna miljölagstiftningens krav på den använda tekniken (Tidningen Balans, 1995). I artiklarna om miljörevisionen diskuteras också hur revisorerna blir allt mer beroende av tekniskt sakkunniga i det dagliga arbetet. Följande är ett citat som berör just detta:

Många företag, särskilt de större, har egna tekniskt sakkunniga som börjat kartlägga verksamheterna. Det är bra. Men det behövs större insatser och insatser på fler företag. Det finns så oerhört mycket att göra (Tidningen Balans, 1995, nummer 3, sida 23).

Under 1990 talet märks förändringarna av den använda tekniken inom revisionsbranschen tydligt av. Bland annat börjar användas begreppet IT användas i de analyserade artiklarna. Detta

begrepp ersätter därmed den tidigare benämningen ADB och den mekaniska tekniken som använts tidigare år. Det vi idag kan tänkas kalla ”den moderna tekniken” har nu börjat användas även inom revisionsbranschen. Att den moderna tekniken, IT är ny inom revisionsbranschen syns bland annat tydligt i följande citat där det framgår att FAR helt nyligen anslutit sig till internet, alltså under 1990 talet.

Elektronisk post till FAR. Det är numera möjligt att kommunicera med FARs kansli med elektronisk post, sedan FAR anslutit sig till internet. E-mail-adressen är far@shelif.se (Tidningen Balans, 1995, nummer 1, sida 50)

Under 2000 talet börjar tekniken att ta en allt större plats i revisionsbranschens vardag, sett utifrån vad det som framgår i de analyserade artiklarna. Den moderna tekniken har som tidigare nämnts funnits inom branschen även tidigare årtionden men det är först nu som den börjar utgöra en större del av det vardagliga arbetet. Som några exempel försöker bland annat revisionsföretag locka nya medarbetare genom Tv-reklam, flera statliga myndigheter uppmärksammas för sin höga kvalitet på sina respektive hemsidor och allt fler revisionsrelaterade skrifter uppges också kunna laddas ner online, vilket skiljer detta årtionde något från föregående årtionde där revisionsbyråernas dagliga användning av teknologi inte varit lika framstående (Tidningen Balans, 2005).

Under 2010 talet är globaliseringen och den tekniska utvecklingen i stort fokus i artiklarna i tidningen Balans. Pratet om den tekniska utvecklingen har märkbart blivit betydligt vanligare i artiklarna detta årtionde i jämförelse med tidigare årtionden, vilket också återspeglar sig i det ökade antalet analyserade artiklar i jämförelse med tidigare årtionden, vilket också återspeglar sig i det ökade antalet analyserade artiklar i jämförelse med tidigare årtionden, vilket även diskuterades tidigare i metodkapitlet. Men trots det ökade pratet om den teknologiska utvecklingen i branschen tenderar tidningarna att beskriva förändringarna på ett likartat sätt som tidigare, den enda skillnaden är alltså mängden artiklar som behandlar just ämnet den tekniska utvecklingen. Teknologin har under 2010 talet kommit att bli ett alltmer betydande verktyg inom revisionsbranschen. I flertalet analyserade artiklar framhålls även tekniken som ett viktigt och centralt verktyg för branschen även framtiden (Tidningen Balans, 2015).

År 2018 den 25 maj börjar den nya dataskyddsförordningen gälla i Europa och ersätter därmed tidigare personuppgiftslagen. Den största skillnaden mellan dessa två lagarna är att företagen

med den tidigare lagstiftningen mer eller mindre ägde de personuppgifter som de samlade in. De nya reglerna medför istället att det är privatpersonerna som äger sina egna uppgifter och att företagen därmed bara lånar dem (Tidningen Balans, 2018). Den nya dataskyddsförordningen märks tydligt av i de analyserade artiklarna, då flertalet av de analyserade artiklarna berör just detta ämne. Under den senare delen av 2010 talet diskuteras ofta ”den pärllösa revisionen” vilket numera blivit vanligt förekommande inom branschen. Digitaliseringen gör det viktigt för företagen att hantera informationen på ett korrekt sätt vilket också kan vara en förklaring till att den nya dataskyddsförordningen varit ett centralt ämne i flertalet artiklar detta årtionde.

4.2.1. Tvång

I detta avsnitt kommer vi att presentera citat från tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och tidningen *Balans* och analysera de efterhand som de presenteras. Likt tidigare kapitel kommer vi även här att presentera citaten i kronologisk ordning. Under denna tidsperiod har vi i stor utsträckning kunnat kategorisera de tvång som identifierats, med underkategorin *kvalitet* vilket också kommer att diskuteras nedan i detta avsnitt.

Tvång sett utifrån den institutionella teorin syftar ofta, som tidigare nämnts, på tvång till följd av lagstiftning vilket också merparten av citaten nedan beskriver. Upplevt tvång kan däremot upplevas som ett måste för företags överlevnad och kan därmed också komma att diskuteras i detta avsnitt trots det kan handla om omständigheter som inte är tvingande på grund av lagstiftningen.

I flera fall på 1990 talet diskuteras i artiklarna kopplingarna mellan miljörevisionen och teknik, vilka uppkommit till följd av miljölagstiftning. Dessa förändringar som diskuteras har alltså därmed uppkommit till direkt följd av lagstiftningen och kan därför tydligt klassificeras som tvång. I mitten på 1990 talet skrivs bland annat följande i en av artiklarna:

Miljölagstiftningen måste följas och det är inte så enkelt alla gånger. Den kräver att man ska ha bästa möjliga teknik men samtidigt ska kraven vara ekonomiskt rimliga och möjliga att uppfylla. Det är inte alltid helt klart hur den balansgången ska se ut i verkligheten (Tidningen Balans, 1995, nummer 3, sida 23).

Lagstiftningens krav gällande tekniken är här direkt hänförliga till en strävan efter att uppnå en ökad kvalitet. Sett ur perspektivet från den institutionella teorin kan dessa teknologiska förändringar, som kommer till följd av de nya lagarna inom miljöredovisning och miljörevision, ses som tvång då dessa skedde till direkt följd av ny lagstiftning, vilken är direkt tvingande för företagen (DiMaggio & Powell, 1983).

Vidare i samma artikel skriver författaren ”Teknikerna kan mäta det tekniska, revisorerna det ekonomiska och juristerna kan hjälpa till med det rättsliga” (Balans, 1995, nummer 3, sida 23). Vilket också styrker beroendet av teknik inom miljörevisionen. Vidare beskrivs hur en del företag använder sig av tekniskt sakkunniga för att kartlägga sina verksamheter. Författaren menar dock att enbart detta räcker inte utan det krävs fler och större insatser på fler företag för att samarbetet mellan revisorer, advokater och tekniker ska fungera i enlighet med den nya lagstiftningen inom miljörevision (Tidningen Balans, 1995, nummer 3, sida 23).

Under 2010 talet skrivs följande som även detta faller inom samma kategori och stärker mönstret att de teknologiska förändringarna delvis görs frivilligt och delvis av konkurrensmässiga anledningar (DiMaggio & Powell, 1983):

Det har väl knappast undgått någon att branschen står inför stora förändringar. Mer än vartannat bolag väljer att inte ha revision och flera undersökningar visar på att ett stort antal tjänster kommer att automatiseras. För att överleva gäller det att visa på värdet av sina tjänster (Tidningen Balans, 2015, nummer 1, sida 7).

Skillnaden mellan detta citat och andra, tidigare citat som istället har klassats som imitationer är att det i detta ovanstående citat från 2010 talet tydligare framgår att det ur företagets perspektiv upplevs som ett måste för företagets överlevnad att anamma ny teknik i sin verksamhet. Vilket gör att kategoriseringen därmed drar sig närmare *tvång* än vad de andra citaten från samma år gjorde. En förändring tvingas indirekt fram utan att för den sakens skull vara lagstiftad. För att kunna locka och behålla kunder ställs ökade krav på revisorn vilket gör att denna förändring också tydligt går att koppla till kategorin *kvalitet*, då det är i just detta syfte som lagen stiftats.

År 2018 den 25 maj börjar som tidigare nämnt, den nya dataskyddsförordningen gälla i Europa och ersätter också den tidigare personuppgiftslagen. En auktoriserad partner och revisor på

Deloitte som numera främst arbetar med riskrådgivning samt även hjälper företag att tillämpa dataskyddsförordningen säger följande om den nya lagstiftningen till tidningen Balans:

Jag tror att de flesta tycker att det är välkommet med nya regler som ligger mer i tiden. Den tekniska utvecklingen går så snabbt, det är viktigt att lagstiftningen och integritetsskyddet hänger med. För större organisationer är det också positivt med en mer enhetlig syn inom EU (Tidningen Balans, 2017, nummer 3, sida 31).

Detta är ett tydligt exempel på lagstiftat tvång för att öka kvaliteten och tryggheten i branschen och för kunderna vilket i sin tur är en direkt följd av den teknologiska utvecklingen. Det är alltså den frivilliga teknikanvändningen från företagen i revisionsbranschens sida som lett till att den nya lagstiftningen utformats. I detta fall går det att konstatera att det är förändringen av teknikanvändningen som uppstått först, vilket sedan har lett till ny lagstiftning inom ämnet.

4.2.2. Normer

I detta avsnitt kommer vi som tidigare att presentera citat från tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och tidningen *Balans* och analysera dem efterhand som de presenteras. Normerna i denna tidsperiod har i stor utsträckning kunnat kategoriseras med två olika underkategorier nämligen *perceptionen av förändringshastigheten* och *kvalitet* vilket också kommer att diskuteras nedan i detta avsnitt i kronologisk ordning var för sig.

Perceptionen av förändringshastigheten

Utifrån de analyserade artiklarna kunde vi konstatera att även på 1990 talet beskrevs den teknologiska utvecklingen gå allt fortare. Denna beskrivning av perceptionen där utvecklingen beskrivs vara snabb går precis som i tidigare analyserade år att återfinna i flertalet av de analyserade artiklarna även detta år. Exempelvis beskrevs i en artikel under 1990 talet följande:

Marknaden har alltså kommit igång och den utvecklas snabbt. Ett mönster upprepar sig, men det går fortare för varje gång: En nyhet presenteras av tillverkaren, det verkar utopiskt, fantastiskt, jättedyrt. Man hör sedan inget på ett tag. Så är plötsligt den f.d.

nyheten på plats på mångas bord- och den som ingen har känner sig plötsligt akterseglad. Så var det med persondatorn, med fax, med modem, med CD-skivan och så blir det naturligtvis med de ”multi-media” som nu blixtrar till (Tidningen Balans, 1995, nummer 5, sida 15).

Att börja anpassa sig till och använda den teknologiska förändring som beskrivs i detta fall är, sett utifrån den institutionella teorin, inte tvingande utan helt frivilligt från företagets sida (DiMaggio & Powell, 1983). Trots detta tenderar de analyserande artiklarna att beskriva förändringar såsom denna på ett sätt som kan ge läsaren uppfattningen att om inte företagen hänger med i den tekniska utvecklingen så riskerar de att hamna efter ur ett konkurrensperspektiv. Gränsen för huruvida denna sortens förändring ska ses som en norm eller även rent av som ett tvång inom branschen ur ett konkurrens- och kundperspektiv eller en imitation är därför inte alltid helt självklart. Detta då sådana här varianter av förändringar kan upplevas som ett måste för företaget, utan att det för den sakens skull faktiskt är tvingande. I detta fall och andra liknande har dock den sortens förändringar i vår undersökning analyserats som imitation, då de trots allt framstår som frivilliga, även det faktum att de görs av konkurrensmässiga skäl faller inom ramen för imitation (DiMaggio & Powell, 1983). I vissa andra fall där det tydligare framställts att förändringarna upplevts som ett måste för företagets överlevnad har i vissa fall kategoriseringen kunnat skilja sig lite även då det funnits vissa likheter i beskrivningarna av förändringarna. Skillnaderna mellan dessa kategoriseringar har då grundat sig på om företagets framtida existens framställts vila på förändringarna.

Under 2000 talet finns det inte i någon av samtliga nummer som analyserats beskrivet att den tekniska utvecklingen går fort. Detta skiljer alltså detta årtionde markant från samtliga övriga analyserade årtionden, som tydligt genomgående har beskrivit den teknologiska utvecklingen som allt snabbare än tidigare. Dock diskuteras och beskrivs förändringar inom revisionsbranschen av andra slag än de teknologiska som snabba, vilket även detta kan handla om perception trots att det faller utanför vårt ämne, de teknologiska förändringarna. Därmed kan det konstateras att beskrivningarna av förändringarna är gjorda på liknande sätt, skillnaden för detta årtionde (2000 talet) är alltså att det istället tenderar att vara andra förändringar än just de teknologiska som är i fokus och beskrivs som snabba i artiklarna.

Fölsters (2015) tes gällande att vi människor tenderar att uppfatta förändringar i samhället överlag som snabba och revolutionerade, kan tänkas stämma överens med framställningar i

tidningsartiklarna även på 2010 talet, detta trots att det inte är just de teknologiska förändringarna som beskrivs som snabba detta årtionde.

Under 2010 talet finns det ett för denna studie mycket intressant citat att lyfta fram som är hämtat ifrån första numret av Tidningen Balans. Detta är dock ett citat som faktiskt talar emot mycket av det som tidigare skrivits gällande att den upplevda perceptionen av förändringshastigheten för den tekniska utvecklingen går fortare än tidigare:

När förändrade arbetssätt kommer upp till diskussion är det många som skruvar på sig och tycker att det känns lite obehagligt med förändringar. Bosse Brixeman menar att branschen fortfarande är tämligen konservativ, men trycker på att det inte är några revolutionerande förändringar man står inför utan en vanlig teknikutveckling som för med sig nya sätt att tänka (Tidningen Balans, 2015, nummer 1, sida 17).

Detta är dock det enda citatet som hittats som talar emot framställningen av en snabb teknisk utveckling och bör därmed alltså inte ses som ett mönster eller en åsikt som präglar detta årtionde i sin helhet, då en betydligt större mängd artiklar hävdar motsatsen. Istället lyfts detta citatet fram för att visa på att även om vi anser oss se ett mönster kring framställningen kan det fortfarande finnas enskilda undantag. Trots att uppfattningen om perceptionen av förändringshastigheten inom branschen skiljer sig markant från övriga analyserade artiklar, beskrivs branschen även i detta citatet som ”tämligen konservativ”. Beskrivningen av branschen som ”tämligen konservativ kan tolkas stärka beskrivningen att de tvingande förändringarna är bakåtsträvande och inte ligger i tiden med den teknologiska utvecklingen i samhället.

Som nämnts återspeglar inte uppfattningen i det ovan, sist nämnda citatet den övergripande framställningen av den tekniska utvecklingen i de analyserade artiklarna. Ett exempel på en av flertalet artiklar som hävdar motsatsen, nämligen att teknikutvecklingen sker fortare och fortare, är följande från det åttonde numret av ”Balans” samma år:

När riskbedömningen görs måste också hänsyn tas till om ny teknik eller nya affärsmetoder börjat användas. – Och när man talar om ny teknik menar man ny teknik för verksamheten, såsom elektronisk fakturahantering och betalning, vilket

räknas som ny teknik även om själva tekniken i sig kan ha funnits dessförinnan. Anledningen till detta är att den mycket snabba tekniska utvecklingen kontinuerligt genererar nya och ibland icke transparenta sätt att flytta och disponera tillgångar. Då måste revisorn eller redovisningskonsulten vara särskilt uppmärksam, säger Ulf Sandlund (Tidningen Balans, 2015, nummer 8, sida 18).

I citatet ovan diskuteras vad som menas med begreppet ”ny teknik”, där det alltså klargörs att det är den nya teknologin för verksamheten som avses. I formuleringen får man som läsare också uppfattningen att den för verksamheten nya tekniken inte tenderar att vara ny teknik för samhället. Även detta citat kan alltså stärka uppfattningen om att branschen är konservativ då det gäller att börja använda ny teknik i jämförelse med utvecklingen som sker som helhet i samhället.

I materialet från den senare delen av 2010 talet finns även följande citat som även detta har en del likheter med de tidigare citaten som tagits upp i detta avsnitt.

Jag tror att de flesta tycker att det är välkommet med nya regler som ligger mer i tiden. Den tekniska utvecklingen går så snabbt, det är viktigt att lagstiftningen och integritetsskyddet hänger med. För större organisationer är det också positivt med en mer enhetlig syn inom EU (Tidningen Balans, 2017, nummer 3, sida 31).

Detta citat speglar även 2010 talets artiklar i Tidningen Balans som sin helhet. Som läsare får man en uppfattning av att de frivilliga tekniska förändringar som görs, allt som oftast görs av byråerna på grund av konkurrensmässiga och kvalitetsmässiga skäl. Dessa tidigare analyserade förändringar till följd av konkurrensmässiga skäl har därmed tolkats både som imitationer i en del fall då de görs frivilligt utan tvång, men även som normer inom branschen i en del fall, då de upplevts som ett måste sett till företagets överlevnad, beroende på framställningen i citaten. Dessa förändringar som gjorts genomgående år för hela undersökningsperioden har tenderat att beskrivas som snabba.

De lagmässiga tvången till förändringarna har däremot, till skillnad från de frivilliga förändringarna, framställts inte hänga med i denna snabba utveckling som företagen själva pressats driva (DiMaggio & Powell, 1983). De förändringarna som klassas som tvång tenderar

i större utsträckning också att vara tvång utifrån att de framställs som avgörande för företagens överlevnad snarare än lagstiftande tvång. Detta blir även tydligt i ett ytterligare nummer av tidningen under 2017, där följande citat finns:

Digitalisering och teknikutveckling är bärande delar i det moderna företagandet. Men när lagstiftningen uppenbart är bakåtsträvande sänds oroväckande signaler. Om Sverige ska fortsätta vara konkurrenskraftigt krävs en genomgående uppdatering av förlegad lagstiftning (Tidningen Balans, 2017, nummer 6, sida 35).

Detta citat stärker därmed mönstret gällande att det är just de inom branschen frivilliga tekniska förändringarna, vilka även kan tolkas som norm alternativt tvång ur konkurrensperspektiv, som tenderar att framställas som snabba i tidningsartiklarna. Detta är en återkommande reflektion i förhållande till de senaste två årens tidningsupplagor av Balans. De lagmässiga förändringarna framställs nämligen då genomgående som eftersläpande den tekniska utvecklingen generellt inom revisionsbranschen. Vilket också innebär att det är få tvång till förändringar som uppkommer till följd av ny lagstiftning, då de faktiska förändringarna hos företagen tenderar att ske innan lagstiftningen ändras inom området.

Vad gäller perceptionen av förändringshastigheten framställs genomgående den tekniska utvecklingen som snabb även under den senare delen av 2010 talet. Uppfattningen om att det går snabbare nu än förr synliggörs tydligt bland annat i följande beskrivning:

Omställningen från att ha jobbat med papper och pärmar till att hjälpa kunderna att bli digitala är stor. – Jag upplever att man har pratat om digitalisering och affärsmodeller i mer än femton år utan att det egentligen hänt så mycket. Det är först på senare tid det har tagit fart (Tidningen Balans, 2017, nummer 8, sida 28).

Intressant i detta citat är att utvecklingen alltid tenderar att beskrivas som snabbare än vad den varit tidigare. Även de övriga tidningsartiklarna i de tidigare årtiondena har tenderat att beskriva den tekniska utvecklingen som snabb, men trots detta tenderar uppfattningen de påföljande årtiondena att tona ner den tidigare förändringshastigheten i jämförelse med hur den beskrivits de aktuella årtalen.

Kvalitet

Under 2000 talet skrivs följande om en komplettering av FAR:s yrkesetiska regler i FAR:s riskhantering:

Införandet av en obligatorisk regel om tilläggsförsäkring skulle dock ge upphov till ett antal följdfrågor av teknisk natur som är av praktisk betydelse för FAR:s ledamöter (Tidningen Balans, 2005, nummer 1, sida 14).

Denna förändring har alltså tvingats fram genom en ny obligatorisk regel vilket i sin tur lett till tekniska förändringar av praktiska anledningar och kategoriseras därmed som tvång då den är obligatorisk (DiMaggio & Powell, 1983) och till underkategorin kvalitet då den syftar till att förbättra. Dock är inte förändringarna i sig tvingande, men då de uppkommit till direkt följd av tvingande regler och ansetts nödvändiga rent praktiskt har de därmed analyserats som tvång.

Under 2000 talet är skatteflykt inom restaurangbranschen ett omdebatterat ämne där det diskuteras varför dessa undanflykter inte alltid uppdagas av revisorerna.

Vi har i ett tidigt skede i restaurangprojektet gjort Bokföringsnämnden uppmärksam på att det alltid saknas systemdokumentation och behandlingshistorik. Bokföringsnämnden har därför utkommit med en rekommendation om hur bokföringslagens krav kan uppfyllas, BFN AR 2004:1 (Tidningen Balans, 2005, nummer 3, sida 45).

Detta är alltså en rekommendation som i grunden baseras på lagstiftning. Rekommendationen om hur lagstiftningen ska uppfyllas blir således klassad som en norm i denna studie. Detta då det är press från organisationer inom branschen som trycker på denna förändring och tillvägagångssättet gällande dokumentationen och behandlingshistoriken (DiMaggio & Powell, 1983). Denna rekommendation skiljer sig därmed från lagstiftningen i sig som klassas som ett tvång. Dock är det förändringen kring systemdokumentationen som är den teknologiska förändringen vilket alltså är det som analyseras i denna studie. Denna förändring som pressas fram i arbetet mot skatteflykt avser att höja kvalitén i revisionsarbetet och kategoriseras därför med underkategorin *kvalitet*.

2000 talet beskrivs genomgående i revisionstidningarna som ett årtionde med flera regeländringar, vilka också framställs ha påverkat revisionsbranschen märkbart. Bland annat står följande skrivet i en av de analyserade artiklarna:

Det här är en spännande tid eftersom alla spelregler ändras och dessutom blir mer komplexa, förklarade Dan Brännström, FAR:s generalsekreterare för de studenter vid Karlstads universitet som kommit för att lyssna till hans två timmar långa föredrag med titeln "Revision i en föränderlig värld" (Balans, 2005, nummer 6-7, sida 18).

Dessa regeländringar som Dan Brännström nämner behöver inte alltid leda till tekniska förändringar inom revisionsbranschen, men de som gör kategoriseras ganska så självklart som tvång alternativt norm beroende på de aktuella omständigheterna. Det vill säga alltså om de nya reglerna kommer i form av rekommendationer inom branschen eller genom ny lagstiftning (DiMaggio & Powell, 1983).

Rekommendationer vilka är att betrakta som normer i denna studie uppmanas ofta att följas av samma anledning som tvång gör nämligen för att öka kvaliteten. Detta kan vara en tänkbar förklaring till att både *normer* och *tvång* i denna studie kan kopplas till kategorin *kvalitet*.

4.2.3. Imitation

Nedan i detta avsnitt kommer vi att presentera citat från tidningen *Bokföraren*, *Revisorn* och tidningen *Balans* och analysera de efterhand som de presenteras i kronologisk ordning. Inom de citat som kategoriserats som *imitation* har vi i stor utsträckning kunnat göra kopplingar till underkategorin *effektivitet*. Redan här går det alltså att konstatera att imitationerna i båda tidsperioderna har kunnat kopplas till underkategorin *effektivitet*. Detta samband kommer precis som i förra tidsperioden att diskuteras nedan. Till att börja med kommer följande två citat att presenteras:

Idag är det helt enkelt nödvändigt att ta moderninformationsteknik till hjälp för att hitta – Johan Salin, skattekonsult, KPMG Bohlins (Tidningen Balans, 1995, nummer 5, sida 15).

För mig är det helt självklart att CD-tekniken gör mig till en bättre revisor –Eva Wimmerstedt, auktoriserad revisor (Tidningen Balans, 1995, nummer 5, sida 15).

Både dessa två beskrivningar av förändringarna är starkt sammankopplade med underkategorin effektivitet vilket även blir allt mer omtalat i de analyserade tidningsartiklarna också på 2010 talet. 2010 talet präglas av diskussioner till det tidigare debiterade timpriset som ofta använts inom revisionsbranschen. Den tekniska utvecklingen leder till att revisionsprocessen tar allt mindre tid att utföra i takt med att allt fler arbetsuppgifter går att automatisera, vilket således leder till ett lägre pris om debiterat timpris fortsätter att tillämpas.

Den ökade automatiseringen av arbetet med revisionens olika moment gör att en del revisionsbyråer valt att tillämpa ett fastpris istället för ett timpris på revisionen. Annars riskerar byråerna att få en lägre och lägre ersättning över tiden för att utföra en revision, till följd av den ökade automatiseringen. Detta är alltså en frivillig förändring inom branschen som sker till direkt följd av den teknologiska utvecklingen. Förändringen gällande övergången från timpris till fastpris sker som en direkt följd av en ökad effektivitet inom branschen, vilket framställs vara en följd av den ökade automatiseringen.

Ett mönster blir också tydligt under 2010 talet där de teknologiska förändringarna tenderar att framställas som ett måste av konkurrensmässiga anledningar, vilket också diskuterats i tidigare årtionden huruvida dessa ska kategoriseras som tvång, norm eller imitation (DiMaggio & Powell, 1983). Skillnaden detta årtionde mot föregående är dock att det i flertalet artiklar tydligare framförs att det är förändringar som företagen själva är drivande i vilket innebär att de även kan ses som självvalda förändringar (DiMaggio & Powell, 1983). Nedanstående citat har klassificerats som imitation, detta då det tydligt framgår i artikeln att det är byråerna som självmant är drivande i automatiseringen. Detta framgår tydligt från flertalet artiklar under 2010 talet och därmed har de flesta också kategoriserats som imitationer. I en av de analyserade artiklarna skrivs följande:

Ingen är heller längre rädd för robotens ankomst. Tvärtom! Det är kul att se att så många byråer självmant driver på automatiseringen, inte minst avseende redovisningstjänsterna. För de nya arbetsätten är effektiva och frigör utrymme för

analys och rådgivning. Det medför i sin tur påtagligt ökad kundnytta. Och inom en nära framtid jobbar vi helt papperslöst (Tidningen Balans, 2015, nummer 1, sida 3).

De tidigare nämnda förändringar som gäller byråernas egna driv till automatisering inom branschen kan istället anses ske i syfte av att kunna uppnå en ökad effektivitet. Det som skiljer dessa två förändringarna åt är alltså vilket som kommer först, förändringen eller den ökade effektiviteten. Samtliga citat beskriver hur tekniken möjliggör en bättre och effektivare granskning, vilket stödjer uppfattningen om att teknikanvändningen i stor utsträckning tenderar att beskrivas som något positivt för branschens utveckling.

Som tidigare diskuterats framställs förändringar som genomförs till följd av lagmässiga tvång ofta som bakåtsträvande och efter sin tid. Detta gör att merparten av förändringarna som skett de i de senare årtalen verkar ha uppkommit till följd av att företagen i branschen själva varit aktivt pådrivande i utvecklingen. I varje fall om man skall tro på den bild som ges i de studerade artiklarna från denna senare period. Det faktum att merparten av förändringarna skett frivilligt, pådrivet av företagen själva gör att vi kan konstatera att de frivilliga eller av konkurrensmässiga skäl drivna imitationerna spelat en betydande roll för den teknologiska utvecklingen inom revisionsbranschen.

5. Slutsats

Syftet med denna studie var att ge ett bidrag till förståelsen av kontexten för den tekniska förändringen inom revisionsbranschen i Sverige, sett i ett historiskt perspektiv. Studiens empiriska bas har varit en analys av hur denna tekniska utveckling framställts i några centrala tidskrifter för revisionsbranschen. De mer tvingande teknologiska förändringarna som skett, till exempel i anslutning till lagmässiga förändringar, framställs särskilt under de senare årtiondena som långsammare än den tekniska utvecklingen som skett över ett längre tidsperspektiv inom branschen. I studien framgår det att förändringarna bland revisionsföretagen i övervägande utsträckning, för hela den studerade perioden, framställts som frivilliga från företagets sida. Dock tenderar en hel del förändringar i de analyserade artiklarna att beskrivas på ett sätt som

kan ge läsaren uppfattningen att om inte företagen hänger med i den tekniska utvecklingen så riskerar de att hamna efter ur ett konkurrensperspektiv. De tvingade förändringarna som sker i form av lagmässiga förändringarna framställs under de senare årtiondena genomgående som långsammare än den tekniska utvecklingen som sker överlag inom branschen. Därmed kan vi dra slutsatsen att tidningarna framställt att majoriteten av de teknologiska förändringarna eller utvecklingen är ett resultat av frivilligt agerande men även att tvingande faktorer som lagstiftning oftast är retroaktiva och ligger steget efter i utvecklingen, detta är en slutsats som kan gå att generalisera.

Vi kan i denna studie vidare dra slutsatsen att det finns en flytande gräns för vad som kan uppfattas som *normer* och vad som kan uppfattas som *tvång*. Det som i första skedet kan upplevas som tvång skulle enligt den institutionella teorin kunna vara en norm fram tills att det blir officiellt tvång genom lagstiftning. Men även omvänt skulle det som i första skedet uppfattas som en norm, exempelvis kulturella förväntningar eller förväntningar från en part som revisionsföretaget är beroende av, skulle kunna kategoriseras som tvång enligt den institutionella teorin. Då gränsen mellan tvång och norm kan upplevas som svår att dra så uppstår det situationer som kan anses vara något mittemellan normer och tvång. Dessa oklarheter kan därmed göra det svårt att applicera den institutionella teorins kategorier i en del sammanhang. Vi kan dock dra slutsatsen att alla åtgärder som revisionsföretagen vidtar på grund av lagstiftning är utan tvekan tvång enligt den institutionella teorin.

Det går även att konstatera att isomorfismen *tvång* kan ha spelat en betydlig roll för den tekniska utvecklingen inom redovisningsbranschen under de tidigare årtiondena i analysen. Det går att konstatera att den framställda pressen från både interna och externa faktorer kan ha lett till att företaget känt tvång att ersätta en del redovisningsekonomer med modern teknisk utrustning eller minskat rekryteringen av antalet redovisningsekonomer och satsat på automatisering istället. Oftast kommer pressen i form av förväntningar från intressenter som kunder, investerare, långivare eller ägare och dessa förväntningar handlar oftast om kostnadseffektivitet. Tidningarna framställer pressen från intressenterna som en livsavgörande faktor som i sin tur och i många fall kan tvinga, eller i vart fall starkt påverka företag inom revisionsbranschen till automatisering. En del företags intressenter kan ha stort inflytande över företags agerande vad gäller automatisering, vilket i många fall leder till en kostnadsreducering. Vilket gör att även detta med hänsyn till tidigare forskning kan generaliseras till all företagsamhet med fri konkurrens.

Vad gäller *perceptionen av förändringarna*, inte minst *förändringstakten*, som har diskuterats under huvudkategorin *normer*, framställs den tekniska utvecklingen genomgående över årtiondena som snabb, vilket är en generalisering då tidigare studier kommit fram till liknande slutsats och som högst troligt även går att överföra till andra liknande sammanhang. Uppfattningen om att det går snabbare nu än förr syns tydligt redan från de tidigaste artiklarna fram till de sist analyserade årtiondena. För perceptionen av den tekniska utvecklingens hastighet gäller att revisionstidningarna beskrivit den teknologiska utvecklingen som snabb redan på 1960 talet och fortfarande än idag beskrivs förändringarna på ett liknande sätt, nämligen som snabb och exponentiell. Vi kan dra slutsatsen att tidningarna framställer att den tekniska utvecklingen går väldigt fort samt att revisionsbolagen riskerar eller håller på att halka efter i den tekniska utvecklingen under hela den studerade perioden med undantag från 1950 talet.

En möjlig förklaring till detta skulle kunna vara att Sverige under denna tid var världsledande inom den tekniska utvecklingen, såsom framtagningen av skriv- och räknemaskiner. Vi kan därmed även dra slutsatsen att tidningsartiklarna som kan tolkas som normgivare enligt isomorfismen *normer* kan ha spelat en betydlig roll för spridningen av uppfattningen vad gäller hastigheten av den tekniska utvecklingen inom revisionsbranschen. Sammanfattningsvis kan vi alltså dra slutsatsen att tidningarna under hela den studerade perioden med undantag från 1950 talet uppfattat och framställt den tekniska utvecklingen som väldigt snabb och exponentiell.

Det kan antas att *normerna* som förmedlas genom artiklarna och även annonserna i branschtidningarna kan ha spelat en stor roll för den tekniska utvecklingen inom revisionsbranschen. Vi kan även dra slutsatsen att den tekniska utvecklingen framställts som orsaken till ökad *kvalitet* inom redovisningsarbetet i form av val av tryggare arbetsmetoder, högre grad av tillförlitlighet och oberoende, bättre resursallokering i form av tidsdisponering och sist men inte minst ökad grad av flexibilitet. Tidningarna framställer alltså samtliga årtionden den tekniska utvecklingen som något väldigt positivt vad gäller redovisningsekonomens arbetsprocess vilket gör att detta går att generalisera.

Vi kan även dra slutsatsen att tidningarna framställt samarbetet mellan människa och maskin som en orsak till denna förhöjda kvalitetsnivå på redovisningsarbetet och till en lägre kostnad

för företagen. Detta beror främst på automatiseringens effektivitetsvinster som reducerar kostnaden för rutinmässiga uppgifter och samtidigt frigör mer tid för kreativa uppgifter åt redovisningsekonomen. Detta sker inte enbart inom redovisnings och revisionsbranschen utan går att generalisera med hänsyn till tidigare studier och går även att se inom all företagsamhet där fri konkurrens råder.

Vi kan även dra slutsatsen att den tekniska utvecklingen framställs i tidningarna som något som bidragit till att skapa nya jobb både inom redovisningsbranschen och utanför redovisningsbranschen, dock har alla dessa nytillkomna jobb koppling till modern teknik. Ny teknik medför ett behov av förståelse och en förmåga att kunna hantera den nya tekniken vilket i sin tur leder till att skapa nya möjligheter för människor med tekniskt kunnande inom revisionsbranschen.

Därmed kan vi även dra slutsatsen utifrån vad tidningarna framställt att *imitation* kan ha spelat en viktig roll för den teknologiska utvecklingen inom revisionsbranschen under hela den studerade perioden. I vilken omfattning och hastighet hos den teknologiska utveckling som skett genom imitation inom revisionsbranschen beror på flera osäkerhetsfaktorer från företagets sida. Ju högre grad av osäkerhet inom revisionsbranschen, desto högre grad av imitation inom revisionsbranschen. En annan slutsats utifrån vad tidningarna framställt är att den tekniska utvecklingen å ena sidan ersatt en del mänsklig arbetskraft med maskiner men å andra sidan skapat en enklare, roligare och effektivare arbetsmiljö för de som blev kvar i företaget. I flera artiklar uttalar sig företagsledare och anställda om hur mycket de tycker om de nya arbetsverktygen och om hur detta i sin tur förbättrat arbetsmiljön inom företaget.

5.1. Diskussion

I detta avsnitt kommer vi börja med att diskutera studiens trovärdighet och autenticitet sett utifrån de underlag som utgjort studiens empiri, det vill säga branschtidningsartiklar. Därefter kommer vi utifrån slutsatserna som gjorts i studien, diskutera och problematisera denna studie med koppling till den bakgrund som tidigare finns inom ämnet och som diskuterats i problembakgrunden samt teorikapitlet. Även de gemensamma slutsatserna och sambanden som identifierats med de tidigare studierna kommer att beskrivas.

Ett antagande bakom denna studie har varit att det är viktigt att förstå hur den tekniska utvecklingen framställs i media då media ofta kan ha en stor effekt på oss människor och påverka därmed våra tankar (Liao, Ho, & Yang, 2016). Vår uppfattning om vad som verkligen stämmer är starkt beroende av vår perception eller uppfattning baserat på vad som beskrivs genom exempelvis tidningsartiklar. Det kan finnas en klyfta mellan vår reella verklighet i nuet och den uppfattade verkligheten som bland annat är beroende av hur medier framställer den. Eftersom vår studie grundar sig på revisionstidningars version av verkligheten påverkas trovärdigheten för denna studie därmed direkt av de framställningarna som görs. Tidskrifterna som undersökts är som tidigare nämnt ägda av branschorganisationen FAR, vilket kan innebära att informationen som ges ut kan ha varit vinklad till branschens fördel och därmed kan det finnas en risk för partiska ställningstaganden.

Mediebranschen är som allmänt känt uppmärksamhetsberoende och informationen kan vara vriden eller partisk med egenintresse i fokus, därför kan media tänkas ha en tendens att uttrycka sig med klichéer och överdrifter (Liao, Ho, & Yang, 2016). Även det gap som kan finnas mellan strukturerna och systemen i organisationerna säger sig ha och de strukturerna och systemen som de faktiskt har. Vilket innebär att det som står i tidningarna faktiskt inte behöver vara ”sanningen”, vilket i sin tur påverkar studiens trovärdighet (Meyer & Rowan, 1977).

Människor i allmänhet kan påverkas starkt direkt eller indirekt av media oavsett om personen i fråga är positiv eller negativ till media. Att tankarna påverkas av media kan medföra att människor ser saker från medias perspektiv utan att ifrågasätta eller kontrollera slutsatserna (Liao, Ho, & Yang, 2016). Förhastade beslut kan tas på grund av känslomässig påverkan som tränger undan det rationella tänkandet (Liao, Ho, & Yang, 2016). En annan möjlig orsak till att människor underkastar sig för sådana tankar och tankebanor kan handla om begränsningar i form av informationsbrist och/eller tidsbrist. En del kan ha tillgång till den rätta informationen för att tänka källkritiskt men avstår på grund av tidsbrist, andra kan ha gott om tid men avstår på grund av informationsbrist (Liao, Ho, & Yang, 2016). Detta kan i sin tur leda till att vi snabbt tar till oss den i media serverade informationen för att tillfredsställa vårt sinne och för att känna oss bekväma utan något riktigt källkritiskt förhållningssätt (Liao, Ho, & Yang, 2016). Dessa förhållanden skulle kunna ha påverkat människornas uppfattningar som vi studerat det vill säga innehållet i empirin, vilket då också hänger samman med studiens trovärdighet.

Att försöka beskriva verkligheten är mycket svårt och näst intill omöjligt (Alvehus, 2013) och det är inte heller vad vi kunnat bidra med i denna studie. Hur skulle det gå till att beskriva hur den tekniska utvecklingen påverkat revisionsbranschen i verkligheten? Detta är mycket svårt och inte ens med världens alla mätinstrument skulle detta kunna genomföras för att beskriva den verkliga påverkan på revisionsbranschen. Verkligheten är tillräckligt omfattande och dynamisk för att vi skulle kunna misslyckas med att försöka förstå den "helt och hållet". Människan har begränsningar och vi skulle inte heller kunna hantera, tolka eller förstå så mycket information med våra begränsade hjärnor och under vår livstid. Detta är ett ganska orealistiskt exempel men låt oss säga att vi skulle kunna med kraftfulla mätinstrument mäta verkligheten, hur gör vi i nästa steg när det är dags att redovisa eller presentera informationen? Detta är praktiskt omöjligt (Alvehus, 2013).

Det går däremot att försöka komma så nära verkligheten som möjligt och detta är vad forskare försöker göra (Alvehus, 2013). Genom forskningen skulle man kunna skapa en mer genomtänkt uppfattning av ens egen eller någon annans bild av verkligheten. Detta är vad vi försökt genomföra och detta är en del av syftet med detta arbete. Det som står i tidningarna är människornas uppfattningar som vi försöker förstå med hjälp av vår egen uppfattning av materialet. Vi som forskare kan ha en ganska stark påverkan på studiens tes och slutsatser på grund av vår förförståelse som påverkar vår tolkning av det studerade materialet, vilket kan kritiserars då det kan påverka trovärdigheten för studien (Alvehus, 2013). Med ett kritiskt förhållningssätt så utgår vi därför från att diskutera våra egna uppfattningar av det som beskrivits i tidningarna *Bokföraren*, *Revisorn* och *Balans*.

5.1.1 Studiens resultat kopplat till tidigare studier

Den generella uppfattning av tidningarna som studerats vad gäller den tekniska utvecklingens påverkan på kvaliteten har varit framställningen av att kvaliteten ständigt förbättras med tiden. All slags teknisk utrustning som utnyttjats inom revisionsbranschen vid något årtionde har beskrivits och uppfattats som bättre än utrustningen som utnyttjats i det tidigare årtiondet. Denna slutsats kan vi dra för hela den studerade perioden, särskilt markant från 1990 talet till och med 2010 talet. I samband med att den tekniska utvecklingen gått framåt så har den tekniska utrustningen som använts under redovisningsarbetet blivit mer och mer avancerad i form av att maskinerna blivit allt mera multifunktionella, snabbare och säkrare. Även kommunikationen anses ha förbättrats i samband med den teknologiska utvecklingen.

Effektivitet

En annan genomgående uppfattning är att maskinerna är effektiva i form av att de kräver allt mindre input från människan för att samtidigt klara av att skapa mer output, vilket även lyfts fram av Susskind & Susskind (2017). Denna beskrivning av att maskinerna skapar mer för mindre är i sig det som vi skulle kalla kunna för effektivitet. Hur tidningarna beskriver förhållandet mellan kvalitet och effektivitet är dock lite underligt och man skulle kunna ställa sig frågan om högre effektivitet alltid innebär högre kvalitet? Med ett lite kritiskt förhållningssätt så skulle man kanske kunna säga att den samlade kraften av den mänskliga arbetskraft som maskinerna ersatt skulle kanske kunna skapa minst lika kvalitativt redovisningsarbete? Denna fråga är dock ganska svår att svara på för att det är en fråga om mått men även om definitionen av kvalitet.

Kvalitet

Ökad tillförlitlighet och oberoende sägs ha ökat kvaliteten på redovisningsarbetet (Susskind & Susskind, 2017). Den tidigare forskningen och även våra slutsatser visar att datorer beskrivs som mer oberoende och tillförlitliga på grund av att människan inte alltid kan följa instruktioner och vara oberoende (Kahneman, 2011). Det finns enligt Kahneman (2011) fler faktorer som kan påverka människans tillförlitlighet och oberoende i form av sjukdom, irritation och privata familjeproblem. Vilket i sin tur kan tänkas ha påverkan på vår bedömning av en situation. Vi tillåter dessa datorer göra viktiga bedömningar inom revisionen som i sin tur påverkar en viktig del av näringslivet när det gäller frågor om rättvisa. Hur kan vi vara säkra på att dessa datorer inte blir manipulerade? Datorer har inget samvete och kan inte känna skuld känslor, ångest till skillnad från den mänskliga revisorn. Datorer skulle kunna bli det perfekta verktyget för olika korruptionsfall. Manipulerade datorer skulle därmed kunna öka risken för korruption (Fölster, 2015).

Automatisering sägs kunna öka tryggheten inom redovisning- och revisionsarbetet i olika former, dels genom att de metoder som används blir säkrare i olika former och dels genom att lagringen och hanteringen av information kan förvaras i säkra källor i form av molntjänster (Susskind & Susskind, 2017). Å andra sidan så finns det forskning som visar att tryggheten och säkerheten vad gäller hantering och lagring av information blir allt mer skör och ifrågasatt. Det finns en risk att personer med onda avsikter kan skapa enorma problem om de lyckas tränga sig

igenom säkerhetsprogrammen och få tillgång till den enorma mängden privat information. Cyberattacker på myndigheter och större företag blir allt vanligare med tiden (Fölster, 2015).

Datorer sägs ha förbättrat kommunikation och därmed bidragit till ökad kvalitet, både internt mellan företagets medarbetare och externt med andra externa intressenter (Susskind & Susskind, 2017). Spridningen av datorer och andra smarta digitala enheter i samhället och även inom revisionsbranschen beskrivs i tidningen *Balans* som ett steg framåt mot en förbättrad kvalitet. Vi kan dock utan tvivel säga att kommunikationen har uppfattats som förbättrad då datorer och andra digitala enheter hjälper oss att kommunicera nästan gränslöst. Samtidigt som kommunikationen blir allt enklare och gränsöverskridande så uppstår ett behov av ökad kontroll över kommunikationen som motiveras med ett försök till att upprätthålla den allmänna säkerheten både från företagets sida och även från statliga myndigheter (Susskind & Susskind, 2017). Integriteten blir allt mer transparent eller med andra ord synlig för kontrollenheten i företag och myndigheter vilket kan i längden suddas bort redovisningsekonomens privatliv (Fölster, 2015)

Fördelen med modern teknisk utrustning är enligt forskningen möjligheten att redovisa mycket information smidigt, flexibelt och snabbt. Allt mer lättare och mindre enheter gör att vi kan hantera information när som helst och var som helst (Susskind & Susskind, 2017). De digitala enheterna blir allt mer kraftfulla och avancerade vilket gör att vi kan skicka och ta emot information på sekunden och med ett enda knapptryck. Informationskapaciteten i maskinerna eller datorerna växer med tiden samtidigt som enheterna minskar i storlek (Susskind & Susskind, 2017). Även om denna möjligheten finns så kan det ibland vara skönt att ha enheten i en hanterbar storlek vilket i sin tur kan skapa begränsningar för hur långt vi kan gå i utvecklingen. Vem skulle vilja ha en fjärdedels iPhoneskärm istället för en hel?

Påverkan på medarbetare

Tidigare har studien som i USA visade hur vartannat arbete riskerar att automatiseras bara inom 20 år diskuterats vilket även bekräftades genom en senare studie i Sverige (Stiftelsen för strategisk forskning, 2014). Precis som Fölster (2015) tidigare studie beskrivit hur maskiner kan ersätta den mänskliga arbetskraften i samhället beskriver även många företag genom sina annonser i tidningarna *Balans* och *Bokföraren*, *Revisorn* nya maskiner som gör att företagen kan effektivisera och underlätta sina arbetsuppgifter. Vidare redogör Susskind och Susskind

(2017) för flertalet system på senare tid som kommit att underlätta arbetet för revisorn. Dessa system beskrivs lösa flera problem som tidigare funnits inom yrket. Bland annat beskrivs system som kan gå igenom en stor mängd data på väldigt kort tid så kallade *big data* lösningar. Även system som kan identifiera mönster och avvikelser, *small data* har diskuterats. De nya systemen anses av Susskind och Susskind (2017) kunna lösa komplexa problem.

På ett liknande sätt framställer även en hel del artiklar och framförallt annonser i tidningarna *Bokföraren*, *Revisorn* och *Balans* hur de nya systemen effektiviserar yrket. Denna bild av hur maskiner hjälper och även ersätter den mänskliga arbetskraften stämmer således överens även med vår studie. Däremot framgår det också att nya arbetstillfällen uppstår till följd av digitaliseringen men då av annan karaktär än de arbeten som tagits bort. Detta i sin tur leder till att nya krav på medarbetarna ställs vilket kan leda till att arbetsrollen inom yrket förändras. Detta är en förändring som diskuterats i tidigare forskning av bland annat Manson, McCartney & Sherer, (2001). Även samband till denna rollförändring kan identifieras i denna studie. I flertalet analyserade artiklar beskrivs hur revisorsarbetet till följd av automatiseringen blir mindre rutinbaserat och därmed även beskrivs som roligare och mer analytiskt.

Perceptionen av förändringshastigheten

I de allra flesta av de analyserade artiklarna framställs den teknologiska förändringen som snabb och exponentiell. Huruvida detta faktiskt stämmer är svårt att avgöra då vi endast undersöker den framställda bilden av utvecklingen och därmed inte utvecklingen i sig. Människor kan alltså uppfatta utvecklingen som snabb utan att den faktiskt är det i relation till andra tidigare förändringar. Genom denna studie går det därmed att ifrågasätta huruvida den teknologiska utvecklingen verkligen går fortare och fortare, när den samtliga av de analyserade årtionden beskrivits som snabb och revolutionerande för sin tid. Fölster (2015) diskuterar som tidigare redogjorts för hur teknikskiften allt som oftast tenderar att väcka uppståndelse i samhället. Detta är därmed något som även denna studie stärker. Författarna till artiklarna som analyserats har i största utsträckning tenderat att beskriva utvecklingen som snabb och revolutionerande inom yrket. Vilket till viss del kan tänkas förklaras genom att några analyserade artiklar är annonser där det är ganska så uppenbart att företagen försöker förstora effekterna av just sina produkter. Denna eventuellt överdrivna beskrivningen gällande perceptionen kan även tänkas grunda sig i det faktum att det är just tidningar som utgjort empirin, vilka allmänt känt strävar efter att väcka läsarens intresse och därmed kan tänkas ta till överdrifter (Liao, Ho, & Yang, 2016).

Vad gäller beskrivningarna av de teknologiska förändringarna i denna undersökningen, har de visat sig i stor utsträckning beskrivits på ett väldigt snarlikt sätt samtliga årtionden. Det är därför inte helt otroligt att de teknologiska förändringarna även kommer fortsättas beskrivas som snabba och revolutionerande även i framtiden.

Gemensamma slutsatser

I jämförelse med de tidigare studierna inom den teknologiska utvecklingen som har presenterats tidigare i studien går det alltså att konstatera att även beskrivningarna som analyserats i denna studie har i stor utsträckning mycket gemensamt med de tidigare, vilket är ett tecken på studiens generaliserbarhet. Precis som beskrivit i tidigare studier tenderar den teknologiska utvecklingen även att i stor utsträckning lyftas fram som något positivt och nödvändigt där fördelar som ökad produktivitet, snabbare kommunikation, ökad trygghet och skyddandet av kunddata går att återfinna även i de analyserade artiklarna i denna studie. Men precis som Fölster (2015) också framhållit finns det också negativa risker med automatiseringar, liknande risker diskuteras för revisorn i denna studies empiri, men dock inte i lika stor utsträckning som de positiva fördelarna med automatiseringen. Även Fölsters (2015) resonemang om hur företag riskerar att hamna efter om de inte följer den tekniska utvecklingen går att återfinnas även i vår studie, framför allt under den senare tidsperioden som studerats.

I denna studie går det i flertalet fall ofta direkt eller indirekt att utläsa att de teknologiska förändringarna uppfattas som ett tvång sett ur ett konkurrensmässigt perspektiv även om det inte alltid är ett tvång i den egentliga meningen, utan även kunnat kategoriseras som frivilliga normer alternativt frivilliga imitationer. Dessa framställningar som görs är alltså desamma som Fölster (2015) diskuterat, med undantaget att Fölster (2015) inte studerat revisionsbranschen specifikt. Det är inte svårt att peka ut de förändringar som revisionsföretagen gör på grund av ändrad lagstiftning, som en ändring genom tvång. Men det är däremot inte lika enkelt och i vissa fall nästan omöjligt att bestämma ifall en förändring som ett revisionsbolag gör till följd av upplevt tvång är en ändring genom tvång eller bara en frivillig ändring genom att följa en norm. Denna problematik vad gäller placeringen av motiven till förändringar i de tre olika isomorfismen kan uppstå vid en tillämpning av den institutionella teorin. Vi anser att denna problematik främst beror på det tolkningsutrymmet som den institutionella teorin tillåter. Det finns som redan nämnt oklara gränser mellan de olika isomorfismen, vilket kan resultera i olika utfall beroende på hur forskaren tolkat situationen.

Om vi nu ska gå på de säkra korten och utgå ifrån att endast förändringar med anknytning till lagstiftning är tvång, så kan vi utan tvekan även nämna att majoriteten av alla förändringar som revisionsbolagen vidtagit för att utvecklas tekniskt är ett resultat av frivilligt agerande. Att det oftast handlar om frivilligt agerande beror främst på konkurrensen mellan de olika revisionsbolagen inom revisionsbranschen enligt Susskind och Susskind (2017). Revisionsbolagen finner en ökad konkurrenskraft i automatisering vilket är något som de flesta revisionsbolagen strävar efter konstant. Strävan efter effektivitet, flexibilitet, förbättrad kommunikation, förbättrad kvalitet med mera är alla mål som företagen måste uppnå på lång sikt för att kunna klara sig i en ganska fri och öppen marknad så som revisionsbranschen. Revisionsbolagen har lärt sig att dessa målen oftast går att uppnå helt eller delvis genom automatisering eller teknologisk utveckling vilket i sin tur är ett försök till anpassning till den dynamiska revisionsbranschen (Susskind & Susskind, 2017). Den teknologiska utvecklingen inom revisionsbranschen är med andra ord självgående och förändras genom revisionsbolagens egen vilja i första hand.

I takt med att revisionsbranschen förändras så uppstår ett gap mellan den tvångsmässiga lagstiftningen som redan är förutbestämd och baserat på en ögonblicksbild av hur revisionsbranschen såg ut vid det tillfället som lagstiftningen stadgades (Susskind & Susskind, 2017). Ju större gapet är mellan den uppfattade verkligheten av revisionsbranschen och lagstiftningen, ju större blir behov av en korrigerande lagstiftning. Lagstiftningen ligger nästan alltid steget efter i den tekniska utvecklingen och försöker rätta sig efter de rådande förhållandena inom en bransch (Fölster, 2015). Denna fördröjning är även den främsta orsaken till att endast en liten andel av de förändringar som revisionsbolagen vidtagit för att uppnå en teknologisk utveckling beror på lagstiftade tvång.

5.2. Reflektioner och begränsningar

Det faktum att tolkningsprocessen i denna studie, precis som i andra kvalitativa studier, baseras på att vi som forskare aktivt väljer ut delar av verkligheten, empirin, och sätter in dem i specifika sammanhang. Detta gör att denna studie till stor del baseras på tolkningar. Huruvida en förändring faktiskt är tvång, norm eller imitation är inte heller ett enkelt val och det kan i vissa fall vara svårt att avgöra beroende på omständigheterna. Att det finns en oklar gräns mellan

isomorfismen kan vara negativt på grund av att det kan leda till osäkerhet men skulle å andra sidan även kunna vara positivt med tanke på det bredare tolkningsutrymmet eller flexibiliteten som tillåts och som sparar oss tid genom att slippa en komplex reglering. I denna studie har slutsatserna som gjorts baserats på analyserna vilka i sin tur baserats på upprepande mönster som kunnat identifieras i undersökningen. Detta gör att vi anser forskningsresultatet autentiskt. Dock hade en annan forskare kunnat tolka förändringarna på andra sätt än som gjorts i denna studie, därför kan resultatet i studien möjligtvis behöva tas med viss försiktighet.

5.3. Samhällsbidraget

Vad vi vet finns det ingen tidigare forskning som har analyserat denna framställningen av den tekniska utvecklingen sett ur ett revisionshistoriskt perspektiv såsom vi gjort i denna studie. Denna studie med historisk tillbakablick bidrar således till ökad kunskap inom ett relativt outforskat ämne, där tidigare kunskap kan anses vara bristfällig. Bidragen i studien består då av en ökad förståelse för hur de teknologiska förändringarna har tenderat att framställas både ur ett institutionellt teoretiskt perspektiv samt ur ett perceptionsperspektiv.

Denna studies slutsatser ökar förståelsen för hur revisionstidningar tenderar att beskriva de teknologiska förändringarna som sker i branschen, nämligen övergripande som snabba och överlag även som positiva. Studien ifrågasätter vår uppfattning av den tekniska utvecklingens hastighet då den nästintill alltid har beskrivits som snabbare än tidigare under dessa årtionden som undersökts. I denna studie har denna framställning som media skapar av utvecklingen problematiserats och i vissa fall även ifrågasatts. Därmed bidrar studien även till en ökad kritisk syn på den allmänt positiva synen på automatiseringen, vilket i sin tur innebär att inte enbart de positiva framställningarna av utvecklingen lyfts fram utan även de negativa.

Som tidigare diskuterat i studien kan denna studie bidra till en infallsvinkel för det studerade ämnet. Bidraget i denna studie kan därmed utgöra en av flera möjliga infallsvinklar och bör i sin tur kompletteras av andra infallsvinklar genom andra studier med andra metoder för ökad träffsäkerhet och tillförlitlighet.

5.4. Förslag till vidare forskning

Ett förslag för vidare forskning hade kunnat vara att göra en ny liknande studie utifrån hur den teknologiska förändringen framställs i andra mediekanaler eller andra tidningar än just

revisionstidningar. En sådan studie hade på så sett kunnat identifiera likheter alternativt skillnader i hur utvecklingen framställs i jämförelse med revisionstidningar.

Ett annat förslag som även skulle kunna vara intressant att studera är hur långt det skulle kunna gå att automatisera en revisionsprocess, med fokus på de mänskliga begränsningarna som sätter hinder för vilka metoder som skulle kunna användas. Några intressanta frågor är exempelvis, hur långt kan vi gå med automatiseringen? hur mycket information skulle en revisor kunna hantera och vilka möjliga metoder skulle revisorn inte kunna hantera?

Referenslista

- Åström, S. (2005). Debatt: Kan vi lita på restaurangrevisionen? *Tidningen Balans* (3), s. 45.
- Åtvidabergs. (1955). Kontorsnytt. *Bokföraren, Revisorn* (2), s. 43.
- Åtvidabergs, Fem-Finger-Fart. (1955). Annon. *Bokföraren, Revisorn* (1), s. 37.
- Abou- El- Sood, H., Kotb, A., & Allam, A. (2015). Exploring Auditors' Perceptions of the Usage and Importance of Audit Information Technology. *International Journal of Auditing* , 19 (3), ss. 252-266.
- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod : en handbok*. Stockholm: Liber AB.
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2007). Organizational discourse analysis - well done or too rare? A reply to our critics . *Human Relations* , 64 (9), ss. 1193-1202.
- Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion : vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Björlin, G. (1995). Advokater, revisorer och tekniker i samarbete. *Tidningen Balans* (3), s. 23.
- Brännström, D. (2015). Ledare: Ingen är längre rädd för robotens ankomst. *Tidningen Balans* (1), s. 3.
- Brännström, D. (2005). Revisorn som hjälte tilltalar studenter. *Tidningen Balans* (6-7), s. 18.
- Bryman, A., & Bell, E. (2015). *Business Research Methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Carl Lamm AB. (1955). Annon. *Bokföraren, Revisorn* (3), s. 18.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Stockholm: Liber AB.

- Cyert, R. M., & March, J. G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm*. Hoboken: Wiley-Blackwell.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. New York City: Mc Graw Hill Higher Education.
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken*. Lund: Studentlitteratur AB.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American sociological review* , 48 (2), ss. 147-160.
- Fölster, S. (2015). *Robotrevolutionen*. Stockholm: Volante.
- FAR. (1976). ADB och revision . (7), s. 4.
- FAR. (1955). Annon. *Bokföraren, Revisorn* (1), s. 36.
- FAR. (1965). Annon. *Bokföraren, Revisorn* (3), s. 148.
- FAR. (1985). Annon. *Tidningen Balans* (1), s. 52.
- FAR. (1985). Annon. *Tidningen Balans* (2), s. 1.
- FAR. (1955). Annon: Maskinen som är en hel bokföringsavdelning. *Bokföraren, Revisorn* (2), s. 315.
- FAR. (1976). Den nuvarande redovisningens utgångspunkter. *Tidningen Balans* (3), s. 16.
- FAR. (1995). Elektronisk post till FAR. *Tidningen Balans* (1), s. 50.
- FAR. (1964). Är investeringarna ännu lönsamma? *Bokföraren, Revisorn* (2), s. 55.
- FAR. (1985). Internkontroll växande problem för revisorn 1990 . *Tidningen Balans* (4), s. 9.
- FAR. (1965). Munksjökonsernens rationalisering. *Bokföraren, Revisorn* (1), s. 19.
- FAR. (1955). Ny hermodskurs ökar dina möjligheter. *Bokföraren, Revisorn* (2), s. 47.
- FAR. (1965). Utbildning i automatisk databehandling. *Bokföraren, Revisorn* (3), s. 125.
- Frey, C. B., & Osborne, M. A. (2013). The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation? *Technological Forecasting and Social Change* , 114 (1), ss. 254-280.
- Graneheim, U. H., & Lundman, B. (2004). Qualitative content analysis in nursing research: concepts, procedures and measures to achieve trustworthiness. *Nurse Education Today* , 24 (2), ss. 105-112.

- Halling, P. (2015). Chafredaktören: Utan förtroende, inga tjänster att sälja! *Tidningen Balans* (1), s. 7.
- Hedenquist, J.-A., & Håkansson, J. (2003). *Formulera och utvärdera mål*. Uppsala: Nina tryckeri.
- Holmquist, B. (1995). Kan revisorn klara skivan? *Tidningen Balans* (5), s. 15.
- Janesick, V. J. (2000). The Choreography of Qualitative Research Design. i N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln, *Handbook of Qualitative Research* (Andra uppl.). Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Kahneman, D. (2011). *Thinking, Fast and Slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Krantz, J., Jonnergård, K., & Agevall, L. (2017). Debatt: Är revisorns engagemang i riskzonen? *Tidningen Balans* (6), s. 34.
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Liao, Y., Ho, S. S., & Yang, X. (2016). Motivators of ProEnvironmental Behavior: Examining the Underlying Processes in the Influence of Presumed Media Influence Model. *Science Communication* , 38 (1), ss. 51-73.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Manson, S., McCartney, S., & Sherer, M. (2001). Audit automation as control within audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , 14 (1), ss. 109-130.
- Mantere, S., & Ketokivi, M. (2013). Reasoning in Organization Science. *Academy of Management Review* , 38 (1), ss. 70-89.
- March, J. G., & Olsen, J. P. (1976). Ambiguity and Choice in Organizations. *American Journal of Sociology* , 84 (3), ss. 765-767.
- Marténg, C. (2015). Fokus: Framtidens byråledare. *Tidningen Balans* (1), s. 17.
- Marténg, C. (2015). Fokus: Penningtvätt. *Tidningen Balans* (8), s. 18.
- Marténg, C. (2017). Guiden till framtiden. *Tidningen Balans* (8), s. 28.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. 83 (2), ss. 340-363.
- NCR. (1976). Annon. *Bokföraren, Revisorn* (4), s. 177.

- Neyland, D. (2008). *Organisational Ethnography*. London: SAGE Publications.
- Nylén, U. (2005). *Att presentera kvalitativa data - Framställningsstrategier för empiriredovisning*. Stockholm: Liber AB.
- Quist, N., & Svenberg, J. (2017). Fokus: Dataskyddsförordningen. *Tidningen Balans* (3), s. 31.
- Rennstam, J., & Wästerfors, D. (2015). *Från stoff till studie : om analysarbete i kvalitativ forskning*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Richardson, L. (2000). Writing: a Method of Inquiry. i N. K. Deniz, & Y. S. Lincoln, *Handbook of Qualitative Research*. Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Stiftelsen för strategisk forskning. (2014). *strategiska.se*. Hämtat från <https://strategiska.se/app/uploads/folder.pdf> den 15 April 2018
- Susskind, R., & Susskind, D. (2015). *The Future of the Professions*. Oxford: Oxford University Press.
- Tax 85. (1985). Annon. *Tidningen Balans* (2), s. 25.
- WANG. (1985). Annon. *Tidningen Balans* (1), s. 1.