



Endring uten formell makt

– *En studie av endringsinitiativ i regnskapsbransjen*

Av

Bjørn Ove Kristiansen

Veiledere: Vidar Schei og Therese Sverdrup

Masterutredning innen Strategi og ledelse

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntar ansvar for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Formålet med denne masterutredningen er å få en bedre forståelse av hvordan man kan initiere og styre endringsprosesser i situasjoner hvor man ikke har formell makt. Gjennom dybdeintervjuer med ti regnskapsførere og én nøkkelinformant belyses den effekten som endringsinitiativ fra Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) har hatt på regnskapsbransjen i Norge.

Å gjennomføre endring uten å kunne benytte seg av formelle maktstrukturer blir stadig mer aktuelt fordi organisasjoner i økende grad velger bort byråkratiske styringsmodeller og i stedet desentraliserer ved å opprette mindre, autonome enheter som samhandler gjennom nettverk og relasjoner. Til tross for at denne trenden ikke er helt ny, er endring i slike scenario fortsatt et relativt lite utforsket område.

Ifølge tradisjonell endringslitteratur kan man ved å skape ubehag knyttet til status quo oppnå en forståelse for at endring er nødvendig. Resultatene viser imidlertid at et slikt ubehag, etablert gjennom skissering av en potensiell krise, i seg selv ikke er tilstrekkelig til at frivillig endring inntreffer. Årsaken er at et slikt budskap bare utgjør én av flere faktorer som spiller inn når den som skal endres vurderer hvorvidt endringen er fornuftig. Det impliserer at endringsagenten bør identifisere slike faktorer og aktivt søke å påvirke de kognitive prosessene som skaper fornuft.

Analysen identifiserer flere utfordringer knyttet til å arbeide med endring på kognitivt plan. Blant annet krever det høy grad av individuell tilpasning av endringsbudskapet – og kanskje spesielt den underliggende argumentasjonen som taler for endring, fordi hva som oppfattes som fornuftig i stor grad avhenger av den man kommuniserer med. I tillegg vil kognitive prosesser kunne pågå i lang tid før de lar seg observere i form av konkret endring. Det kan derfor være vanskelig for endringsagenten å vite om endringen er i gang.

Funnene i denne utredningen er av interesse for NARF og andre praktikere som ønsker å gjennomføre endring uten å kunne utøve formell makt. De er også interessante for teoretikere som søker kunnskap om hvordan man kan etablere og styre endringsprosesser uten formell makt.

Forord

Denne utredningen utgjør den avsluttende delen av min mastergradsutdanning i Økonomi og Administrasjon ved Norges Handelshøyskole. Den er skrevet innenfor hovedprofilen Strategi og ledelse og utgjør 30 studiepoeng.

Endring og endringsledelse er emner som alltid har interessert meg. Da jeg stiftet bekjentskap med FOCUS-programmet høsten 2013 ble min oppmerksomhet derfor tidlig rettet mot NARF og deres forsøk på å endre regnskapsbransjen. Utfordringene man der støter på er overførbare til en rekke bransjer og moderne organisasjoner, samtidig som det eksisterer lite akademisk kunnskap om endring uten formell makt.

Å arbeide med en problemstilling innenfor et fra før relativt lite utforsket område har vist seg å være ganske krevende. Det har i tillegg vært en utfordring å kombinere oppgaveskriving med andre plikter, spesielt min fulltidsjobb som leder i et lite selskap, og jeg kunne nok helt sikkert valgt et tema som hadde vært lettere å arbeide med. Jeg er likevel glad for at jeg endte opp med en problemstilling som ga meg både faglige og analytiske utfordringer, fordi dette har bidratt til personlig læring og kanskje særlig fordi det da har vært lett å holde interessen for arbeidet oppe gjennom hele perioden.

Denne utredningen hadde ikke latt seg skrive uten velvilje fra NARF v/ Jørgen Lund, samt fra de respondentene jeg fikk lov til å prate med, og jeg vil gjerne rette en stor takk til dere. Takk også til mine veiledere, Therese Sverdrup og Vidar Schei: Therese for å ha introdusert meg for FOCUS-programmet og de muligheter som finnes der, og for en alltid positiv og motiverende innstilling. Vidar, for å ha en å drøfte tanker og synspunkter med, og for en rekke konstruktive tilbakemeldinger underveis. Det settes utrolig stor pris på!

Til slutt vil jeg takke mine nærmeste, som har utvist stor tålmodighet og tidvis sett svært lite til meg.

Bergen, 14. juni 2015

Bjørn Ove Kristiansen

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG.....	2
FORORD	3
INNHALDSFORTEGNELSE	4
TABELLOVERSIKT	7
FIGUROVERSIKT.....	7
1. INNLEDNING	8
1.1 FORMÅL OG PROBLEMSTILLING.....	9
1.2 OPPGAVENS STRUKTUR	10
2. TEORI	11
2.1 ULIKE TYPER ENDRINGER.....	12
2.2 INTRODUKSJON TIL ULIKE PERSPEKTIVER PÅ ENDRING.....	15
2.3 ET TRADISJONELT PERSPEKTIV PÅ ENDRING	16
2.4 ET KOGNITIVT PERSPEKTIV PÅ ENDRING.....	18
2.4.1 Kognitive skjema	19
2.4.2 Sensebreaking, sensegiving og sensemaking.....	21
2.5 MOTSTAND MOT ENDRING.....	26
2.6 NÅR INNTREFFER ENDRING?	29
2.7 OVERBLIKK OG BIDRAG.....	30
3. METODE	32
3.1 FORSKNINGSDESIGN	32
3.1.1 Forskningstilnærming	33
3.1.2 Tilnærming til data.....	33
3.2 BESKRIVELSE AV KONTEKST	34
3.3 DATAINNSAMLING	36

3.3.1	<i>Intervju</i>	36
3.3.2	<i>Utvalg</i>	38
3.3.3	<i>Intervjuguide og forberedelser</i>	41
3.3.4	<i>Gjennomføring av intervju</i>	42
3.4	DATAANALYSE	44
3.5	EVALUERING AV METODE	45
3.5.1	<i>Relabilitet</i>	46
3.5.2	<i>Validitet</i>	47
3.5.3	<i>Etiske vurderinger</i>	49
4.	RESULTATER	51
4.1	BRANSJENS UTVIKLING	51
4.1.1	<i>Teknologiske endringer</i>	52
4.1.2	<i>Fravalg av revisjon for mindre foretak</i>	53
4.1.3	<i>Endringstakt</i>	54
4.2	ENDRINGSBEHOV	55
4.2.1	<i>Trender i bransjen</i>	55
4.2.2	<i>Forventninger til fremtiden</i>	58
4.3	REGNSKAPSFØREREN SOM RÅDGIVER	60
4.3.1	<i>Egenskaper ved rådgivning</i>	60
4.3.2	<i>Tilbud, etterspørsel og prising av rådgivningstjenester</i>	61
4.3.3	<i>Rollen som rådgiver</i>	64
4.4	BUDSKAPET FRA NARF	65
4.4.1	<i>Hva NARF har ønsket å formidle</i>	65
4.4.2	<i>Mottakelsen blant regnskapsførerne</i>	67

4.4.3	<i>Betydningen for regnskapsførernes hverdag</i>	69
4.4.4	<i>Betydningen for tillit til NARF</i>	70
5.	DISKUSJON	72
5.1	OPPLEVD ENDRINGSBEHOV	72
5.1.1	<i>Egne erfaringer vs. objektiv analyse</i>	73
5.1.2	<i>Effekten av kriseformulering og gjentakelse</i>	75
5.1.3	<i>En bransje i endring – endring som motkraft til opplevd endringsbehov</i>	77
5.1.4	<i>NARFs kommunikasjon som motkraft til opplevd endringsbehov</i>	79
5.2	ENDRINGENS RETNING: FOKUS PÅ RÅDGIVNING	80
5.2.1	<i>Overgangen fra regnskapsfører til rådgiver</i>	80
5.2.2	<i>Utfordringer knyttet til profesjonalisering av rådgivningstjenesten</i>	84
5.3	KOMMUNIKATIVE UTFORDRINGER FOR NARF – ET SAMMENDRAG	87
5.4	ENDRING UTEN MAKT OG FORHOLDET TIL TRADISJONELL ENDRINGSLITTERATUR.....	89
6.	AVSLUTNING	91
6.1	KONKLUSJON	91
6.2	PRAKTISKE IMPLIKASJONER	92
6.3	BIDRAG OG BEGRENSNINGER.....	94
6.4	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	95
7.	REFERANSER	96
	VEDLEGG A: INTERVJUGUIDE	102
	VEDLEGG B: INFOSKRIV TIL RESPONDENTER	105
	VEDLEGG C: NUMMERGENERATOR	107

Tabelloversikt

TABELL 1 - ENDRINGSTYPOLOGI	13
TABELL 2 - SAMMENHENG MELLOM TEORIER OG MODELLER I KAPITTELET	16
TABELL 3 – OVERSIKT OVER RESPONDENTER.	40
TABELL 4 – SAMMENHENG MELLOM BYRÅERS AKTIVE PÅ RÅDGIVNING OG TIMESATSER	63

Figuroversikt

FIGUR 1 – FASER I MOTSTANDSPROSESSEN.....	28
---	----

1. Innledning

*“The only thing constant in life is change”
(François La Rochefoucauld, 1630-1680)*

Endring er en naturlig del av hverdagen, både for oss mennesker og de organisasjoner vi er medlemmer av. Teknologiske fremskritt, politiske vedtak, kunde-, leverandør- og konkurrentatferd er bare noe av det man har å forholde seg til, og endringstakten er økende (Black & Gregersen, 2008; Kotter, 1996; Meyer & Stensaker, 2011; Nadler & Tushman, 1999). Hvordan man responderer på slike endringer vil være avgjørende for hvordan bedriften lykkes i konkurranse med andre, og det hevdes at de bedrifter som utviser størst evne til endring også er de som viser seg å være mest suksessfulle (De Geus, 1988; Hardy, 1996).

Tradisjonelt har endringsledelse vært forbundet med tanken om at makt springer ut fra toppen av organisasjonen, etter en såkalt byråkratisk styringsmodell. En trend i moderne tid er imidlertid at organisasjoner går bort fra byråkrati og i stedet velger å innrette seg i strukturer basert på nettverk og relasjonsbygging (Schilling & Steensma, 2001). I praksis betyr dette at man kun utfører de aktiviteter man selv kan utvikle ekspertkompetanse på, andre aktiviteter outsources (Snow, Miles, & Coleman, 1992). Hensikten med slike nettverksbaserte strukturer er å skape økt organisatorisk fleksibilitet (Balogun & Johnson, 2004; Schilling & Steensma, 2001), slik at man raskere kan tilpasse seg endringer i omgivelsene.

Når man går fra byråkrati til nettverk og allianser, betyr det at man får redusert kontroll med aktiviteter organisasjonen er avhengig av, fordi noen av disse vil foregå utenfor organisasjonen. Sagt på en annen måte: Man frasier seg formell styringsmakt. Situasjonen er aktuell både for mindre, uavhengige foretak som samarbeider med hverandre, og for større foretak som desentraliserer og skaper mer eller mindre autonome enheter som skal styre seg selv. Ikke minst er den aktuell for bransjeorganisasjoner, som har til hensikt å påvirke aktører i en gitt bransje. Uten formell styringsmakt oppstår da et betimelig spørsmål: Hvordan påvirke slik at alle involverte trekker i samme retning?

1.1 Formål og problemstilling

Mye forskning har vært utført innenfor områder som omhandler endring og endringsledelse, og litteraturen er omfattende (se f. eks. Beckhard & Harris, 1987; Cameron & Green, 2009; Kotter, 1996; Lewin, 1947; Nadler & Tushman, 1980). Det finnes også litteratur som fremhever betydningen av konversasjon og påvirkning i lys av strategisk analyse og beslutningstaking (Dutton, Fahey, & Narayanan, 1983). Til tross for grundige søk har det imidlertid ikke lyktes meg å finne studier som behandler endring av organisasjoner uten ved hjelp av formell makt til på påvirke. Formålet med denne utredningen er derfor å få mer kunnskap om dette problemområdet og gi et bidrag til forskningen gjennom følgende forskningsspørsmål:

«Hvordan få til endring uten formell makt?»

For å belyse forskningsspørsmålet vil jeg ta utgangspunkt i regnskapsbransjen og et endringsinitiativ fra bransjeorganisasjonen Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF). NARF har i lengre tid hevdet at teknologisk utvikling utgjør en trussel for sysselsettingen i bransjen, fordi denne på sikt vil effektivisere transaksjonsbehandlingen knyttet til regnskapet, og dermed redusere behovet for arbeidskraft (Lund, 2014b).

I lys av dette har NARF i en årrekke forsøkt å få regnskapsførerne til å «løfte blikket» og se til nye forretningsområder som ikke bare kan skape behov for arbeidskraft, men også bedre inntjeningen til den enkelte bedrift. Et av områdene som har vært viet spesielt mye oppmerksomhet i denne sammenheng er økonomisk rådgivning.

NARF opplever at deres forsøk på å påvirke regnskapsbransjen i liten grad tas til følge ute i medlemsbedriftene. Samtidig er det et faktum at NARF ikke har noen formell instruksjonsmyndighet overfor sine medlemmer, slik toppledelsen i tradisjonelle virksomheter ofte har.

Gjennom dybdeintervjuer med ti respondenter og én nøkkelinformant vil jeg søke å belyse NARFs endringsinitiativ. Det gjør jeg ved å først avdekke hvordan respondentene vurderer utvikling og endringsbehov i egen bransje, dernest ved å se på hvordan NARFs budskap blir oppfattet og i hvilken grad NARFs initiativ kan sies å ha gitt resultater.

1.2 Oppgavens struktur

For å belyse problemstillingen på en tydelig og presis måte, har jeg valgt å dele oppgaven inn i fem hoveddeler. I kapittel 2 presenterer jeg relevant teori om endring, først i et tradisjonelt perspektiv og dernest med utgangspunkt i kognitive endringsteorier som skjemateori og sensemaking. I kapittel 3 redegjør jeg for de forskningsmetodiske valg som ligger til grunn for utredningen og presenterer utredningens kontekst. I tillegg foretar jeg noen etiske betraktninger. Kapittel 4 presenterer funnene fra de gjennomførte intervjuene. Funnene fremstilles ved hjelp av sitater og tilhørende forklaringer, for å hjelpe leseren til å forstå sitatenes fulle kontekst. I lys av resultatene presenteres de viktigste funnene i kapittel 5. I utredningens avslutning, kapittel 6, sammenfatter jeg funnene i en kort konklusjon og trekker frem hvilke praktiske implikasjoner funnene har. Jeg evaluerer også bidrag og begrensninger og peker på forslag til videre forskning.

2. Teori

I denne delen presenterer jeg teori som skal bidra til å belyse forskningsspørsmålet «Hvordan få til endring uten formell makt?». Med dette som bakgrunn, er kapittelet viet litteratur som kan relateres til organisatoriske endringer.

Endring - i den generelle betydningen av ordet – handler om å påvirke «noe» slik at det blir annerledes enn dersom man hadde latt det være upåvirket. Når dette «noe» er en organisasjon, så må det helt overordnet bety at vi endrer hvordan organisasjonen er sammensatt eller opererer. Man kan derfor si at å studere endring i en organisatorisk kontekst handler om å studere «forskjeller i hvordan organisasjoner fungerer, dets medlemmer og ledere, hvilken form organisasjonen tar, hvordan den allokerer sine ressurser» (Hubert mfl., 1993:216, sitert i Weick & Quinn, 1999).

Endringer kan studeres langs flere dimensjoner – man kan studere endring på mikronivå, det vil si den enkelte organisasjon, så vel som på makronivå – altså flere organisasjoner (Jacobsen & Thorsvik, 2007). Man kan studere strategi-, struktur-, kultur- og atferdsendringer (Jacobsen & Thorsvik, 2007). Attpåtil er det mulig å studere endring med ulike teoretiske innfallsvinkler, som for eksempel om endring er noe som skjer kontinuerlig eller episodisk (se f. eks. Balogun & Hailey, 2008; Weick & Quinn, 1999). Dette illustrerer bredden og kompleksiteten i fagområdet. Til tross for at litteraturen er omfattende, forutsetter denne imidlertid oftest at endringer er noe som kan gjennomføres med makt. Hvordan man kan få i stand endring uten bruk av formelle maktmidler er noe vi fra forskningen vet lite om.

For å kunne lære mer om det vi ikke vet, vil jeg ta utgangspunkt i hva vi allerede har kunnskap om. I kapittel 2.1 vil jeg derfor behandle hvordan man på generelt grunnlag kan klassifisere endringer, fordi dette har betydning for hvordan man planlegger for – og gjennomfører – endring. Som en guide til leseren vil jeg så i kapittel 2.2 gi en kort introduksjon til ulike perspektiver på endring, før jeg mer inngående behandler disse i påfølgende delkapitler.

Kapittel 2.3 tar for seg Lewins kraftfeltanalyse og modell for planlagt endring. Disse relativt enkle modellene danner fundamentet for mye av den tradisjonelle endringslitteraturen og er

derfor godt egnet til å gi leseren både et begrepsapparat og en basisforståelse for hvordan endringsprosesser ofte antas å forløpe.

Dernest belyser jeg i kapittel 2.4 kognitive endringsteorier. Disse har sitt utspring i psykologien og tar sikte på å skape endring gjennom å bryte ned og bygge opp våre *kognitive referanserammer*. Bærebjelken for endringer i lys av kognitive mekanismer er at den som skal endres selv oppfatter at endringen gir mening – at å endre seg oppleves som fornuftig.

Endring fører ofte med seg motstand. For å kunne overvinne motstand er det nyttig å forstå hvorfor den oppstår og hvordan den utspiller seg. Motstand mot endring er behandlet i kapittel 2.5.

En viktig antakelse i tradisjonell forskning har vært at endringsprosessen er observerbar. I forhold til endringer som skjer på det kognitive plan, så skaper denne antakelsen et problem: Man kan observere handlinger, men man kan ikke observere hvordan man former den enkeltes tankesett. I kapittel 2.6 ser jeg nærmere på forskning som sier noe om *når* endring oppstår – i et kognitivt perspektiv.

2.1 Ulike typer endringer

Når man skal gjennomføre eller analysere endringer, kan det være nyttig å ha klart for seg hvilken type endring man står overfor. Typen endring vil nemlig ha implikasjoner for hvordan man skal planlegge for endringen, og for endringsagentens rolle og fremferd (Weick & Quinn, 1999).

Det finnes en rekke ulike måter å klassifisere endringer på. Jeg har valgt å benytte meg av teorier presentert og utledet av blant annet Weick & Quinn (1999) og Balogun & Hailey (2008). Her kombineres endringens natur med det sluttresultat som er ønskelig å oppnå.

Endringens natur handler om hvorvidt endringen forventes å inntreffe plutselig (*episodisk*) eller gradvis over tid (*inkrementelt*). Endringens ønskede utfall definerer om man ønsker en *transformativ* endring eller en *justering*. De to sistnevnte behøver en forklaring:

Transformative endringer defineres som «endringer som ikke kan håndteres innenfor eksisterende paradigmer og organisatoriske rutiner» (Balogun & Hailey, 2008, s. 20–21). Slike handler om å endre strategi, struktur, systemer og prosesser, men aller viktigst handler

de om å endre kultur. Formålet med en transformativ endring er å få folk til å tenke annerledes – å endre de grunnleggende antakelsene man i en organisasjon tar for gitt om «hvordan vi gjør ting her». Slike endringer tar ofte tid og er under alle omstendigheter krevende å gjennomføre.

Justeringer, på den annen side, er endringer som godt kan være omfattende, men som ikke stiller krav til at de som berøres gjennomgår en kulturell endringsprosess. Ettersom justeringer ikke forsøker å endre folks oppfatninger, er de relativt sett oftest også enklere å gjennomføre (Balogun & Hailey, 2008).

Ved å kombinere endringens natur og ønsket utfall, får vi følgende firedelte endringstypologi:

		Ønsket utfall	
		<i>Transformasjon</i>	<i>Justering</i>
Endringens natur	<i>Kontinuerlig</i>	Evolusjon	Tilpasning
	<i>Episodisk</i>	Revolusjon	Gjenoppbygging

Tabell 1 - Endringstypologi

Endringer som ikke påvirker organisasjonens kultur og som kan innføres over tid, kan karakteriseres som tilpasninger. En tilsvarende endring, men innført i langt høyere tempo, vil være å anse som en gjenoppbygging. Eksempler på slike endringer spenner vidt – fra å åpne nye filialer til å foreta en fullstendig omorganisering av virksomheten. For en regnskapsfører vil blant annet en dreining mot rådgivning under gitte forhold kunne fortone seg som en justering i forhold til de tjenestene som allerede tilbys. Spesielt vil det være tilfellet dersom regnskapsføreren selv oppfatter at rådgiverrollen ikke stiller vesentlig andre krav til kompetanse eller atferd enn hva regnskapsføreren allerede har og er vant til (Blom, 2013).

Endringer som fundamentalt rokker ved ansattes oppfatning av hva organisasjonen er, hva den ansatte selv er eller hvordan ting gjøres i organisasjonen, vil derimot være transformative i sin art. I praksis er slike endringer vanskelige å gjennomføre hurtig, fordi det tar tid å endre folks tankesett. Dersom man ønsker hurtig transformasjon av organisasjonen kan det derfor vise seg å være enklere å bytte ut organisasjonens medlemmer enn å prøve å endre dem (Balogun & Hailey, 2008). I overnevnte typologi er hurtig

transformasjon referert til ved benevnelsen *revolusjon*, mens transformasjon over tid omtales som *evolusjon*. Eksempler på transformasjon er fusjoner, omstrukturering på tvers av landegrenser mv. Om en regnskapsfører oppfatter rådgiverrollen som fundamentalt annerledes enn regnskapsførerrollen, kan en dreining mot rådgivning anses som en transformering.

I praksis eksisterer ikke et klart og tydelig skille mellom justeringer og transformative endringer – overgangen kan være uklar og flytende (Balogun & Hailey, 2008). Endring i kultur vil også ofte etterfølges av endring i struktur og omvendt (Jacobsen & Thorsvik, 2007). Noen ganger kan sågar en justering være et nødvendig steg på veien om man ønsker å oppnå transformasjon (Balogun & Hailey, 2008).

Timing – proaktive vs. reaktive endringer

Tidspunktet for når man foretar en endring vil kunne ha stor betydning for endringens utfall (Nadler & Tushman, 1990). I denne sammenhengen skilles det mellom *proaktive* og *reaktive* endringer.

En proaktiv endring er definert ved at organisasjonen endres som svar på hvilke forventninger man har til *fremtidens* omgivelser. Man søker altså å være i forkant av utviklingen. En reaktiv endring, på den annen side, er definert ved at man endrer seg fordi *dagens* omgivelser krever det.

Det er knyttet risiko både til proaktive og reaktive endringer. Risikoen ved en proaktiv endring er primært at når man ligger i forkant av krav fra omgivelsene, så er sjansen tilstede for at man endrer seg i feil retning. Det er ikke alltid at fremtiden blir som man antar, og i så fall kan organisasjonen ende opp med å bli vesentlig dårligere stilt til å møte konkurranse enn om den ikke hadde foretatt seg noen ting.

En reaktiv endring, på den annen side, innebærer at man allerede ligger på etterskudd i forhold til omgivelsenes krav og utvikling. Slike endringer refereres ofte til som snuoperasjoner. Et vesentlig problem er da at man ikke har fordelene av tid – man kan risikere å være for sent ute og ikke evne å gjenopprette konkurranseevnen. Fortsatt eksistens vil dermed kunne være truet.

Nadler & Tushman (1990) poengterer at proaktive, transformative endringer har en høyere suksessrate enn reaktive. Det er med andre ord av betydning for organisasjonen både hvor

raskt den er i stand til å forutse nødvendige endringer og hvor raskt den er i stand til å endre seg. Dette impliserer at endringsagentens arbeid bør starte tidligst mulig for at endringen skal kunne oppnå suksess.

2.2 Introduksjon til ulike perspektiver på endring

I denne utredningen trekker jeg et skille mellom hva jeg har valgt å omtale som et tradisjonelt og et kognitivt perspektiv på endring. Det tradisjonelle perspektivet omhandler ulike teorier og modeller for endring slik som beskrevet av blant annet Lewin (1947), Kotter (1996) med flere. Slike modeller har det til felles at de forutsetter at endring kan gjennomføres ved hjelp av makt. I neste delkapittel eksemplifiseres det tradisjonelle perspektivet med utgangspunkt i modeller utledet av Lewin.

Kognitive teorier er av en annen karakter. Fokuset i det kognitive perspektivet ligger på de mentale prosessene som kan lede frem til endring – hvordan tanker fører til handling, og hvordan man kan påvirke tankeprosessen og således også utfallet av denne. Hvorvidt den som ønsker endring utført også innehar formell makt er i så måte underordnet – målet er at endring skal komme i stand fordi involverte parter oppfatter endringen som fornuftig.

Disse perspektivene synes dermed ved første øyekast å være svært ulike. For leseren kan det imidlertid være nyttig å vite at perspektivene kompletterer, snarere enn ekskluderer, hverandre: Lewins modell for planlagt endring skisserer helt overordnet hvordan endringer ofte vil kunne forløpe. I tillegg gir Lewins kraftfeltanalyse et teoretisk fundament for å kunne identifisere hindre i en endringsprosess. I forlengelsen av dette, men også på selvstendig grunnlag, setter kunnskap om kognitive mekanismer endringslederen i stand til å håndtere motstand, og til å initiere og styre endring.

På tross av deres ulike innfallsvinkler har perspektivene også klare paralleller på flere områder. Som en guide til min litteraturpresentasjon har jeg derfor utformet nedenstående tabell som viser rekkefølgen på emnene, slik de presenteres gjennom kapittelet. I tillegg viser den i et noe forenklet oppsett hvordan ulike faser i de kognitive prosessene korresponderer med stegene i Lewins modell for planlagt endring:

Kap.	Teoretisk utgangspunkt	Faser		
2.3	<i>Lewins modell for planlagt endring</i>	Opptining	Bevegelse	Nedfrysing
2.4.1	<i>Skjemateori</i>	Nedbryting	Etablering	Bekreftelse ved repetisjon
2.4.2	<i>Sensemakingprosessen</i>	Sensebreaking	Sensemaking	Sensemaking
2.5	<i>Motstandsfasene</i>	Avvisning og motstand	Utforskning	Forpliktelse

Tabell 2 - Sammenhengen mellom teorier og modeller i kapitlet

2.3 Et tradisjonelt perspektiv på endring

Mye av litteraturen omkring endringer forutsetter at disse har en definert start og slutt. Videre forutsetter de at endringene er planlagte, i tillegg til at de kan styres ved hjelp av maktmidler. Makt er nødvendig fordi endringsprosesser normalt vil møte motstand i en eller flere former.

Begrepene makt og motstand kan behøve en presisering. I denne sammenhengen handler det om den makt man er gitt gjennom stilling eller eierskap. Motstand kan ta mange former, men her siktes det i første rekke til menneskelig motstand.

Noe av den tidligste litteraturen som tar hensyn til motstand mot endring finner vi i arbeidene til Kurt Lewin (Dent & Goldberg, 1999; Lewin, 1947). Hans syn var at man gjennom en *kraftfeltanalyse* kan identifisere kreftene som støtter opp om endring, *drivkrefter*, og hvilken form for motstand, *motkrefter*, man gjennom endringsinitiativet vil kunne bli møtt med (Burnes, 2004; Lewin, 1947). Motkrefter er i all hovedsak psykologiske faktorer, som enkeltmenneskers bekymring for å ikke mestre nye oppgaver, frykt for tap av arbeidsplass, mangelfull forståelse av behovet for endring eller at endringen medfører et brudd med identitetsfølelse eller innarbeidete normer (Burnes, 2004).

Lewins antakelse var at kunnskap om motkrefter i neste omgang vil gjøre det lettere å identifisere tiltak for å redusere eller eliminere slike. For eksempel vil motstand som springer ut av redsel for å ikke mestre nye arbeidsoppgaver kunne overvinnes ved å tilby kursing,

mens frykt for tap av arbeidsplass vil kunne elimineres ved jobbgaranti osv. Sagt på en annen måte: For at en endring skal kunne gjennomføres, må man øke kreftene som drar i retning av endringen – drivkreftene, redusere kreftene som utgjør motstand mot endringen – motkreftene – eller helst kombinere begge deler.

Med bakgrunn i dette utarbeidet Lewin en endringsmodell i tre faser. Første fase, *opptiningsfasen*, drar fordel av en slik kraftfeltanalyse. Målet er å skape motivasjon for endring gjennom å bygge forståelse for at status quo ikke lenger er akseptabelt, samt å definere en ønsket fremtidig tilstand (Burnes, 2004; Lewin, 1947). Et sentralt element er at den som skal endres må akseptere at omgivelser, roller og innarbeidete rutiner ikke lenger er gode nok. En slik erkjennelse vil kunne oppleves som smertefull, fordi den røkkes ved ens identitetsfølelse (Haukedal, 2005; Jacobsen & Thorsvik, 2007; Schein, 1999). Sentralt i opptiningsfasen er imidlertid også at endring ikke vil finne sted dersom det ikke samtidig etableres et psykologisk «sikkerhetsnett» - skal enkeltindividet, og dermed organisasjonen, endre seg, så må det bygges opp en tro på at man kan tilpasse seg en ny situasjon (Schein, 1999).

Fase to kalles *bevegelsesfasen*. I denne fasen har man akseptert nødvendigheten av endring og fokuset er nå på å finne og å lære inn nye konsepter. Det handler om å redefinere seg selv og/eller organisasjonen, skape nye roller og ny atferd. Levasseur (2001) hevder at et fundamentalt prinsipp for effektiv endringsledelse er at mennesker vil støtte opp om det de selv har vært med på å skape. Et mål med fase to er derfor at de som skal endres blir aktivt involvert i prosessen.

I endringens siste fase, *nedfrysingsfasen*, gjør man de nye tiltakene til rutine og stabiliserer organisasjonen. Her må man undersøke om det er samsvar mellom nye holdninger og atferd (Jacobsen & Thorsvik, 2007).

I lys av utredningens problemstilling er det ikke åpenbart at en modell som forutsetter maktbruk er relevant eller at endring uten makt kan forløpe som en planlagt endring: Involverte parter vil ha ulike interesser, bakgrunn, kundemasser, behov, visjoner og mål, noe som kan føre til koordinasjonsproblemer.

Lewins arbeider gir imidlertid flere verdifulle bidrag. For det første vil Lewins kraftfeltanalyse kunne gjøre oss i stand til å forutse visse former for motstand som kan

oppstå, og planlegge tiltak for å overvinne disse ut i fra den posisjonen man befinner seg i og de midler man rår over. Å inneha makt er ikke en forutsetning for denne analysen.

For det andre gir Lewins teorier et begrepsapparat som går igjen i en hel del senere litteratur og modeller. Begreper som *drivkrefter* og *motkrefter* er visuelle begreper som er enkle å lære og å huske, og Lewins trestegs modell for planlagt endring er blitt opphav til en rekke nyere tenkning på området (Weick & Quinn, 1999).

For det tredje kan modellen kunne komme til anvendelse innad i autonome enheter – på mikronivå – selv om den ikke nødvendigvis kan benyttes på overordnet plan i en organisasjon bestående av mange slike enheter, eller i interorganisatoriske nettverk og relasjoner.

2.4 Et kognitivt perspektiv på endring

Organisatoriske endringer handler ofte ikke bare om å endre atferd, men også om å endre tankesett. Å skape forståelse for at en endring er nødvendig, hvorfor endringen er nødvendig og hva endringen betyr for de involverte er bare noen konkrete eksempler på hvilke kognitive – og for mange emosjonelle – utfordringer en endringsagent kan bli stilt overfor. Å endre tankesett handler blant annet om å bryte ned eksisterende virkelighetsoppfatning og erstatte denne med en ny virkelighet gjennom ulike kognitive prosesser. Vår modifiserte oppfatning av virkeligheten vil i neste omgang forme vår bevisste og ubevisste atferd.

Innsikt i hvordan tanker og atferd formes gjør oss bedre i stand til å arbeide med endring via påvirkning. Det kan vise seg å være et verdifullt bidrag til endringslederens verktøykasse, spesielt der hvor hindre for vellykket endring ligger i den menneskelige vilje eller forståelse. I dette delkapittelet vil jeg derfor presentere et sett med teorier knyttet til hvordan man kan gjennomføre endringer ved hjelp av mentale prosesser. Innledningsvis vil jeg redegjøre for kognitive referanserammer som danner grunnlag for hvordan vi tolker og forholder oss til omverdenen. Dernest vil jeg gå nærmere inn på modifisering av disse referanserammene ved hjelp av kognitive mekanismer som sensebreaking, sensegiving og sensemaking.

2.4.1 Kognitive skjema

Svært mange av de aktiviteter vi utfører hver dag krever liten eller ingen reflektering. Eksempler på dette er hvordan man pusser tenner, kjører til jobb eller besvarer telefonen når en kunde ringer. Vi handler på grunnlag av mer eller mindre ubevisste, men innarbeidete prosedyrer, og vi responderer til omgivelsene på bakgrunn av vår oppfatning av hva som er riktig i en gitt situasjon. En ansvarlig bilist vil for eksempel stoppe bilen ved rødt lyssignal, og ektefellen vil henvende seg på en annen måte til sin partner enn til sjefen på jobben.

Årsaken til at mennesker i mange situasjoner handler i det ubevisste, ligger i bruken av kognitive referanserammer – også omtalt som *skjema*. Gioia & Poole (1984) definerer et skjema som et «*generelt kognitivt rammeverk enkeltindividet benytter for å gi struktur og mening til sosial informasjon eller sosiale situasjoner, for dernest å kunne tilrettelegge for forståelse*» (Gioia & Poole, 1984, s. 449–450). Sagt på en annen måte: Skjema er kunnskapsbaser vi benytter for å effektivt kunne fortolke informasjonen som omgir oss (Gioia & Poole, 1984; Harris, 1994).

Skjema bidrar til å redusere behovet for informasjonsbehandling knyttet til sosiale aktiviteter (Lord & Foti, sitert i Harris, 1994, s. 310). I praksis vil det si at skjema ofte hjelper oss til å behandle informasjon raskere. I tillegg har skjema den egenskap at de bistår oss i å «fylle inn hull» i informasjon som vi mottar. En fast referent i et styre vil for eksempel kunne «huske» å ha signert møteprotokollen, fordi «det gjør jeg alltid», mens realiteten er at signaturen i ett tilfelle faktisk ble utelatt. Vi benytter oss også av skjema når vi evaluerer erfaringer og danner forventninger til fremtiden (Taylor & Crocker (1981), sitert i Harris, 1994, s. 310).

Det finnes en rekke ulike typer skjema. Gioia & Manz (1985) nevner blant annet stereotyper (en gruppering av objekter eller individer), prototyper (egenskaper knyttet til en bestemt type objekt eller individ), implisitte teorier (antakelser vi har om hvorfor andre oppfører seg som de gjør) og kausalskjema (årsaksforklaringer – hvorfor ting er som de er). Slike skjema brukes til å kategorisere og behandle informasjon, og kan følgelig ha en betydning for hvordan vi opptrer i gitte situasjoner, men deres atferdspåvirkning vil være indirekte (Gioia & Manz, 1985). En type skjema som imidlertid inneholder konkret informasjon blant annet om atferd og forventede hendelser i gitte situasjoner, er *script*.

Kognitive script

Et script er en bestemt type skjema som beskriver hvilke hendelser eller hvilken oppførsel som er passende i en gitt kontekst (Gioia & Poole, 1984). Et script blir da på mange måter en mal, eller en oppskrift på hvordan man skal gjøre ting, eller hva man skal forvente ut av en gitt situasjon – eksempelvis gå på kino, bokføre bilag, gå i møter eller fatte gitte beslutninger. At script lagres i hukommelsen som maler er et vesentlig poeng: I en beslutningssituasjon vil et script for eksempel ikke fortelle oss *hva* som er den rette beslutningen, men det kan fortelle oss noe om *prosedyren* for å treffe beslutninger.

Vi mennesker etablerer script hele tiden, på bakgrunn av informasjon, erfaringer og samhandling med andre. Etablering av script basert på erfaringer er det vi kaller *direkte* etablering (Gioia & Poole, 1984). En nyansatt i bedriften vil for eksempel erfare direkte etablering av script gjennom å følge bedriftens opplæringsprogram. Mer *indirekte* etablering av script er den som finner sted på bakgrunn av informasjon vi fanger opp fra omgivelsene, for eksempel fra media eller i samtaler med andre (Gioia & Poole, 1984).

Abelson (1981) skiller mellom to ulike typer script. *Svake script* organiserer forventninger knyttet til andres eller egen atferd, men inneholder ingen informasjon om rekkefølgen på det som skal skje. Et eksempel er script for å avholde evalueringsmøter – man kan ha en generell oppfatning av hva som skal skje i møtet, men ingen klart definert rekkefølge på innholdet. Svake script kan i så måte sammenliknes med andre typer skjema, som for eksempel prototypen «fugl», som forteller oss noe om våre forventninger til en fugl, men hvor rekkefølge ikke er en meningsfull attributt.

Sterke scripts inneholder på den annen side både informasjon om forventninger knyttet til hendelser, i tillegg til rekkefølgen dem vil utfolde seg i. Denne rekkefølgen er ofte innlært gjennom tidligere erfaringer (Abelson, 1981). En restaurantgjest vil for eksempel forvente å få tildelt et bord før han bestiller mat.

Fordelene med script er altså at de gir oss en forståelse for situasjonen vi befinner oss i, og at de hjelper oss med å finne passende oppførsel til slike situasjoner (Gioia & Poole, 1984). Implisitt kan man også si at script gir oss en begrunnelse, det vil si mulige forklaringer, på utfall av hendelser (Louis, 1980).

Skjema og script i organisatorisk kontekst

Skjema og script er mentale objekter og således individuelle. Likevel viser forskning at det også i organisasjoner etableres skjema på tvers av individer (Gephart, 1993; Harris, 1994; Orlikowski, 1996). Slike felles skjema inneholder blant annet informasjon om organisasjonens kultur (Harris, 1994; Louis & Sutton, 1991), det vil si kunnskap om verdier og normer, hvordan organisasjonen er bygget opp, om sosiale mekanismer, ansatte, grupper, verbal og symbolsk kommunikasjon.

Kollektive skjema er essensielt for effektiv håndtering av organisasjonsspesifikk informasjon. Vlaar mfl. (2008) viser blant annet til at sammenfallende erfaringer og kunnskap øker nøyaktigheten i informasjonsformidlingen og reduserer sjansen for feiltolkning. De øker også medlemmenes evne til å absorbere informasjon seg imellom. Kollektive skjema gjør det dermed mulig for organisasjonen å fremstå som en koordinert enhet.

2.4.2 Sensebreaking, sensegiving og sensemaking

Så langt har mye av min oppmerksomhet rundt det kognitive handlet om de ubevisste prosesser som finner sted. Beslutningsprosesser, tilpasning til endring, krisehåndtering mv. kan understøttes av ubevisst kunnskap, men krever i de aller fleste fall også aktiv refleksjon – tenkning. Et betimelig spørsmål er: Når tenker vi?

Louis hevder én mulighet er at «bevisst tenkning fremprovoseres i det man sanser noe «ut over det normale»» (1980, s. 239). En annen formulering er at «Tenkning er nødvendig når utfallet av våre handlinger er inkonsistent med forventede utfall eller når scriptet atferd er anstrengende eller blir avbrutt» (Langer, sitert i Louis, 1980, s. 240).

Det vi kan utlede av dette er at mange endringsprosesser, fordi de bryter med våre forventninger eller scriptet atferd, vil kreve aktiv refleksjon. I kognitiv teori refereres bruddet med våre forventninger til som *sensebreaking*. Forsøk på å styre oppbyggingen av nye skjema, og derigjennom å styre endringen omtales som *sensegiving*, mens prosessen med å etablere nye skjema refereres til som *sensemaking*. I det følgende vil jeg peke på sentrale karakteristika for disse prosessene. Avslutningsvis vil jeg illustrere hvordan de kan sees i sammenheng med Lewins modell for planlagt endring.

Sensebreaking

Sensebreaking handler om å bryte ned mening (Pratt, 2000). Kjernen i sensebreaking er å så tvil om andres eksisterende forståelse, og dermed påføre dem en følelse av at gjeldende virkelighetsoppfatning er utilstrekkelig, ufornuftig og uholdbar (Lawrence & Maitlis (2007), sitert i Vlaar mfl., 2008, s. 241).. Typiske aktiviteter involverer blant annet å tilbakevise antatte sannheter, vinkle problemstillinger annerledes og rette fokus mot å finne løsninger på de utfordringene man står overfor (Vlaar mfl., 2008). NARFs påstand om at regnskapsførerne må endre seg for å tilpasse seg fremtidig konkurranse er i så måte et forsøk på sensebreaking.

Sensebreaking kan sammenliknes med opptiningsfasen i Lewins endringsmodell (Pratt, 2000), i det at prosessen er assosiert med usikkerhet og avlæring av eksisterende måter å gjøre ting på. Den er en nødvendig forutsetning for at man skal kunne bryte med forståelse av hvordan ting har vært og utvikle forståelse som er mer i tråd med de endrede omgivelsene.

Sensegiving

Der hvor sensebreaking fokuserer på å bryte med eksisterende forståelse, handler sensegiving om å endre og påvirke hvordan andre utfører sensemaking og meningskonstruksjon (Gioia & Chittipeddi, 1991; Vlaar mfl., 2008). Det involverer aktiviteter som å kommunisere visjoner, beskrive og forklare, konstruere pålitelige og konsistente sammenhenger og skape mentale bilder gjennom historier, slagord, metaforer og symboler (Vlaar mfl., 2008).

Hensikten med sensegiving er å styre retningen som sensemaking, og derigjennom endring, tar. Slik som sensebreaking er en kritisk aktivitet for å forberede endring, er sensegiving viktig for å sikre at endringen forløper som man ønsker. Det gjør sensegiving spesielt relevant for endringer som ikke kan tvinges gjennom i organisasjonen med formell makt.

Sensemaking

Sensemaking er en kognitiv mekanisme som hjelper oss med å håndtere usikkerhet og tvetydighet (Balogun & Johnson, 2005; Maitlis, 2005). Som navnet antyder, handler det om å utlede fornuft av situasjoner, handlinger og observasjoner. Begrepet krever en noe mer omstendelig forklaring enn de to foregående, fordi det er bestemte karakteristika knyttet til denne prosessen:

Weick definerer sensemaking som «den pågående retrospektive utviklingen av plausible bilder som rasjonaliserer hva mennesker gjør» (Weick, Sutcliffe, & Obstfeld, 2005). At man snakker om en pågående, men retrospektiv prosess gjør den dynamisk, fordi hva man vil se i fortiden vil forandre seg etter hvert som man trer inn i fremtiden. Han definerer videre syv egenskaper knyttet til sensemaking. Sensemaking er *relatert til identitet, fortidsrettet, påvirket av – og påvirker - omgivelsene, startes ved hjelp av hint, handler om plausibilitet, er pågående og er sosialt forankret* (Weick, 1995, s. 17–62). Dette kan forklares på følgende vis:

Relatert til identitet

Identitet kan kort beskrives som «et sett med meninger man har om seg selv, og som definerer hva det innebærer å være den man er som person, som rolle innehaver eller gruppe medlem» (P. J. Burke, 2004). Det at sensemaking er relatert til identitet, innebærer at en person eller en gruppes identitetsfølelse påvirker sensemaking. Trusler mot ens identitet, samt midler man måtte ha til rådighet for at ikke identiteten skal ta skade, vil være av betydning for prosessen (Weick, 2008).

Fortidsrettet

Sensemaking utføres med blikket rettet bakover i tid, fordi handling alltid kommer litt før tenkning – man kan reflektere over hva man har gjort først etter at man har gjort det. Sensemaking påvirkes av hva man legger merke til i hendelser som har passert, hvor langt tilbake i tid man går, og hvor godt man husker detaljer rundt hva som har skjedd. I dette ligger også at handlinger som kan virke som fornuftige nå, kan fremstå som ufornuftige på et senere tidspunkt, når man baserer refleksjon på ny erfaring og kunnskap (Weick, 2008)

Påvirket av – og påvirker - omgivelsene

Sensemaking skjer gjennom å stille spørsmål, observere og la seg påvirke av omgivelsene. I denne prosessen vil personen som utfører sensemaking også påvirke omgivelsene den er en del av – det man oppfatter vil delvis være en refleksjon av en selv. Dette er årsaken til at sensemaking sies å være et resultat av omgivelser, samtidig som prosessen også påvirker disse.

Startes ved hjelp av hint

Vår oppfattelse av omverdenen avhenger av våre kognitive skjema (referanserammer). Sensemaking handler om å skape forståelse basert på hint – *cues* – man setter i system. Det

handler om på bakgrunn av oppstykket informasjon å danne et større bilde som passer inn i våre skjema. Dersom informasjonen ikke passer inn i eksisterende skjema, vil man gjennom sensemaking også kunne modifisere disse eller opprette nye.

Handler om plausibilitet fremfor nøyaktighet

Å skape forståelse for noe handler ikke om å finne så nøyaktige svar som mulig. I stedet handler det om å finne svar som er plausible og sosialt akseptable (Weick, 1995), og som gir tilstrekkelig mening til å fortsette med det man driver med (Weick, 2008).

Er pågående

Siden strømmen av informasjon som omgir oss er pågående, er sensemaking som prosess også pågående – den har ikke en definert start eller slutt (Louis, 1980; Maitlis, 2005; Weick, 1995).

Er sosialt forankret

Sensemaking kan betraktes som en individuell prosess (Balogun & Johnson, 2004; Louis, 1980), og som en gruppeprosess (Maitlis, 2005; Weick, 1995). Sensemaking er uansett forankret i vårt sosiale liv og skapes gjennom konversasjon, skriftlig og muntlig, formell og uformell kommunikasjon (Balogun & Johnson, 2005; Gephart, 1993) og sosial praksis (Gephart, 1993).

Fra ubevisst til bevisst sensemaking

Sensemaking utføres kontinuerlig i vår underbevissthet. Gjennom skjema tolker vi våre omgivelser og tillegger mening til det vi observerer, opplever og gjør. I blant gjør vi oss imidlertid erfaringer som ikke passer inn i allerede etablerte skjema. Man opplever et «sjokk» – sensebreaking – som krever refleksjon. Slike sjokk kan være relativt små, som å lære seg bruken av en ny bil, men de kan også være betydelige, som når man opplever kriser hjemme eller på jobben.

Sensemaking spiller en sentral rolle i forbindelse med håndteringen av slike sjokk (Harris, 1994; Weick, 1995). Gjennom en bevisst prosess bearbeides erfaringene, eksisterende skjema manipuleres eller brytes ned og nye skjema etableres. Når hendelsen som utløste sjokket ikke lenger avviker fra våre forventninger, kreves det ikke lenger refleksjon for å forholde seg til omverdenen. Bevisst sensemaking er derfor ofte forbundet med endringer og tilvenningssituasjoner.

Sensemaking i organisasjoner

Sensemaking former individuelle og kollektive skjema. Skjema, i neste omgang, former rammene for all vår forståelse, beslutningstaking, effektiv informasjonsbehandling og koordinering. Sensemaking er derfor en viktig organisatorisk aktivitet.

Sensemaking i organisasjoner inntreffer når organisasjonens medlemmer opplever problemer, hendelser eller handlinger som oppfattes som forvirrende eller overraskende (Maitlis, 2005). Det kan for eksempel være ansettelse av ny sjef eller kollega, men det kan også være snakk om organisatoriske kriser eller endringer, så som innfasing av nye tjenester, nedleggelser eller omlegging av produksjon. Gjennom aktiviteter som sensebreaking og sensegiving kan ledere både initiere og påvirke sensemaking-prosessen.

Sammenhengen mellom sensemaking-begrepene og Lewins endringsmodell

Kognitiv endringsteori, og spesielt sensemaking og relaterte begreper omhandlet i dette delkapittelet, representerer en annen gren av endringslitteraturen enn den som er presentert i kapittel 2.3. Likevel er det mulig å se noen klare paralleller i tolkningsrommet mellom det tradisjonelle og det kognitive perspektivet på endring.

Utgangspunktet for kognitiv teori er at man befinner seg i en mental likevektstilstand. Det innebærer at man fortolker omgivelser i lys av etablerte skjema og handler på bakgrunn av kognitive script. Dersom utfallet av en situasjon avviker fra de forventninger man har til situasjonen, oppstår imidlertid en ubalanse, fordi skjemaene ikke lenger danner et representativt bilde av virkeligheten. Man opplever sensebreaking – et første steg på veien til endring, og tilsvarende opptiningsfasen i Lewins endringsmodell.

For å gjenopprette balansen, må det utvikles nye skjema som kan forklare hvorfor virkeligheten har endret seg. For endringsagenten innebærer dette en anledning til å påvirke gjennom sensegiving, mens den som skal endres vil utføre sensemaking. I Lewins termer er dette analogt til bevegelsesfasen.

Utfallet av en slik sensemakingprosess er modifiserte skjema. De modifiserte skjemaene representerer en endring i våre forventninger som danner grunnlaget for fremtidig atferd. Endringen er nå gjennomført og kan preserves mentalt – de kan nedfryses.

2.5 Motstand mot endring

Få endringsinitiativ kan forventes å bli implementert uten noen form for motstand. Slik motstand kan oppstå flere steder i organisasjonen eller dets omgivelser. Det kan for eksempel hende at organisasjonen har feil struktur i forhold til den planlagte endringen, feil teknologi, manglende kapasitet eller kompetanse. Man kan også møte motstand fra konkurrenter eller eksterne interessenter – patentkonflikter er et eksempel på slikt. At det er av stor viktighet å håndtere slike forhold på best mulig måte, er nærmest åpenbart.

I akademisk litteratur har imidlertid mye av fokuset på motstand mot endring vært viet *intern, menneskelig motstand*. Årsaken ligger i at menneskelig motstand er komplisert og uforutsigbar, samtidig som den i mange fall er en direkte årsak til at mange endringsprogrammer ikke lykkes (se f. eks. Reger, Mullane, Gustafson, & DeMarie, 1994; Spiker & Lesser, 1995).

Videre har en betydelig del av forskningen betraktet motstand fra *endringsagentens* perspektiv (Dent & Goldberg, 1999; Ford, Ford, & D'Amelio, 2008). I et slikt perspektiv er det imidlertid lett å overse at motstand ikke er uniform – den kan ha sitt utspring i ulike årsaker og behøver slett ikke å være destruktiv. Motstand kan for eksempel være ment som konstruktiv tilbakemelding på bekymringer knyttet til endringene (Piderit, 2000). Håndtert riktig, vil motstand kunne bygge forståelse for at endring er nødvendig, og således øke sannsynligheten for at endringsprosessen vil lykkes (Ford mfl., 2008).

Kilder til menneskelig motstand

Hambrick & Cannella (1989) peker på at motstand grovt sett kan deles inn i tre ulike kategorier – blind, politisk og ideologisk motstand. Å vite hvilken type man har å gjøre med kan være nyttig i forhold til hvordan man skal håndtere denne (W. W. Burke, 2011):

Endringer vil alltid kunne skape en emosjonell reaksjon. I noen tilfeller vil det kunne utløse psykologiske forsvarsmekanismer (Jacobsen, 2004). Slik psykologisk motstand kan stamme fra frykt for det ukjente eller generelt lav toleransegrense for forandringer (Haukedal, 2005). Hambrick & Cannella (1989) omtaler dette som blind motstand, men merkelappen *psykologisk motstand* er kanskje mer beskrivende. Slik motstand overvinnes ved å skape trygghet for at endringen vil kunne gjennomføres med suksess, for eksempel ved å fokusere

på at den det gjelder ikke er alene i endringsprosessen, at vedkommende vil mestre dette eller at endringer sjeldent er så dramatiske som man forestiller seg på forhånd.

Politisk motstand kommer som regel av at de som utøver motstanden oppfatter at de står i fare for å miste noe av verdi, så som makt, status, inntekt eller komfort. Denne formen for motstand kan i mange fall løses ved forhandlinger. I noen fall vil det også kunne være hensiktsmessig å flytte fokus fra de umiddelbare til de litt mer langsiktige konsekvensene – «Ja, noe forsvinner på kort sikt, men i det lengre perspektiv vil du tjene på dette».

Den tredje formen, *ideologisk motstand*, inntreffer i det at noen genuint mener at de forestående endringene faktisk er uheldige eller direkte skadelige for organisasjonen. Det foreligger altså grunnleggende intellektuelle, følelsesmessige, trosmessige eller filosofiske uenigheter mellom endringsagenten og den som forsøkes endret. Skal man overkomme en slik form for motstand, bør det skje ved bruk av saklige argumenter, fortrinnsvis understøttet med data.

I alle nevnte kategorier vil *sensegiving* kunne være effektivt for å øke oppslutningen om endringsinitiativet. Sensegiving kan imidlertid vise seg å ikke være tilstrekkelig, kanskje spesielt der hvor man opplever en ideologisk motstand. *Sensebreaking* kan da spille en nøkkelrolle.

Motstand som en reaksjonsprosess

Det som betegnes som motstand mot endring er egentlig en naturlig menneskelig reaksjonsprosess som inntreffer fordi endring ofte involverer å bevege seg fra det kjente til det ukjente (Coghlan, 1993). Scott & Jaffe (1988) har delt denne reaksjonsprosessen inn i fire faser:

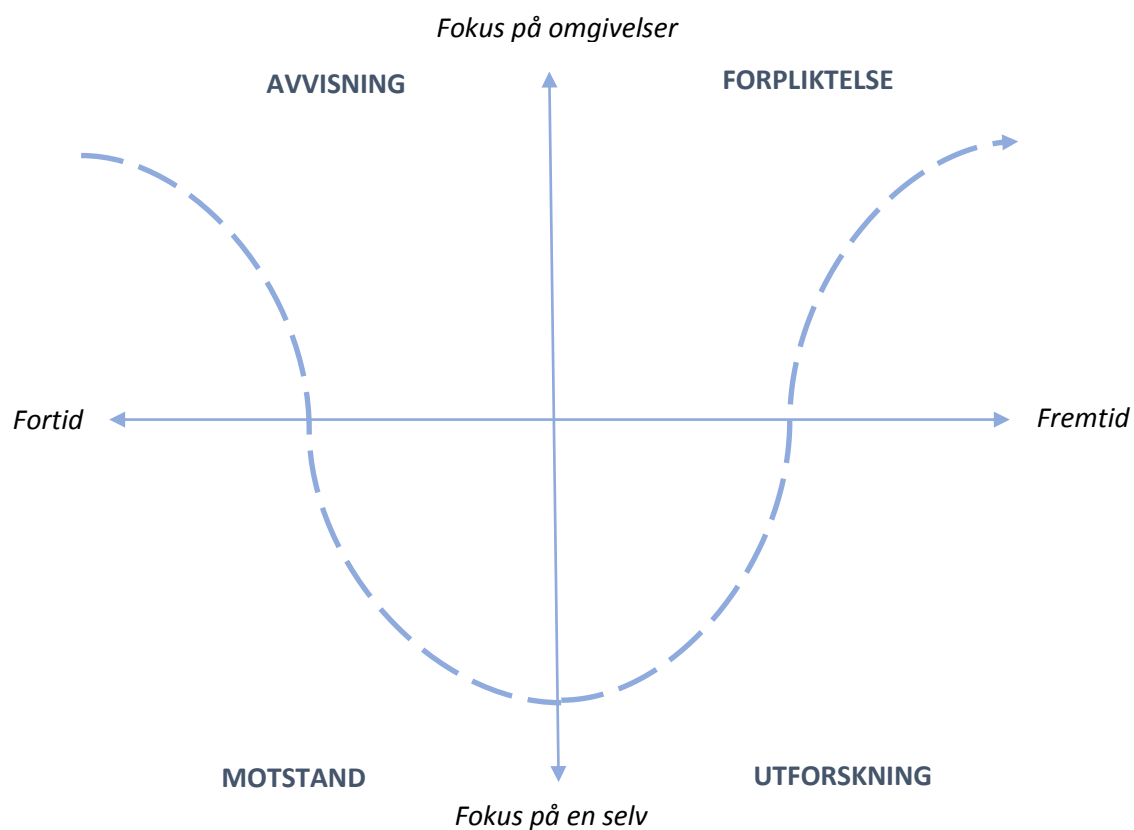
I den første fasen, *avvisningsfasen*, har man vanskelig for å akseptere at endring skal eller bør innføres. Man velger å fokusere på eksterne faktorer, som hvordan ting «alltid har vært», og man fortsetter som før. I lys av teori om sensemaking, kan man si at man søker det fornuftige i hvordan ting har vært. Fokuset er på fortid og på omgivelsene man befinner seg i.

Motstandsfasen inntreffer i det følelse av frykt, sinne, frustrasjon eller usikkerhet knyttet til en selv eller de endrede omgivelsene inntreffer. Fokuset flyttes fra det eksterne og over på det personlige plan. Man forsøker å stå utenfor endringen, forhindre eller utsette at den blir

innført. Et typisk spørsmål man gjerne stiller seg er «Hvordan vil denne endringen slå ut for meg?». Sensebreaking-prosessen starter.

Etter hvert som man innser at endring faktisk er nødvendig, vil motstanden avta. Man går over i *utforskningsfasen*. Man sammenlikner det som har vært med hva som kommer, og begynner å utforske hvilke muligheter endringen kan by på. Fokuset er på fremtiden. Sensebreaking-prosessen er nå godt i gang. Sensegiving og sensemaking spiller også sentrale roller.

Siste steget i reaksjonsprosessen er *forpliktelsesfasen*. I denne fasen har man akseptert at endringen er definitiv, og man må vurdere i hvilken grad man ønsker å forplikte seg til denne. Forplikter man seg, så gjøres det fordi det på et kognitivt plan, altså gjennom sensemaking, gir mening.



Figur 1 – Motstand som en reaksjonsprosess. Kurven viser ulike faser i motstandsprosessen. Den horisontale aksen angir langs hvilken tidsdimensjon fokuset er rettet mot, mens den vertikale aksen angir om fokus er rettet mot omgivelsene, eller en selv.

2.6 Når inntreffer endring?

I de foregående delkapitlene har jeg beskrevet hvordan man kan angripe et behov for endring gjennom bruk av endringsmodeller og kognitive mekanismer. En slik fremstilling kan imidlertid gi inntrykk av at endring er noe som følger en lineær progresjon fra start til slutt. Det er selvsagt ikke tilfellet. Selv i de tidlige arbeidene til Lewin ble det presisert at planlagt endring ikke vil fortone seg som en stegvis bevegelse fra ett stabilt stadium til et annet, men snarere som «en iterativ læringsprosess hvor reisen er viktigere enn målet» (Burnes, 2004, s. 993). Det betyr at man må forvente at endringsprosesser tar tid, og man vil kanskje oppleve å gå gjennom enkelte faser flere ganger.

Det at forsøk på endring ikke manifesterer seg i synlige handlinger, utelukker imidlertid ikke at den individuelle, mentale endringsprosessen kan være i gang. Prochaska, DeClemente & Norcross (1992) viser til at bevisst individuell endring kan deles inn i fem stadier:

I stadiet *førvurdering* foreligger ingen planer om å endre atferd, enten fordi man ikke er kjent med, eller har for lite informasjon om at endring er nødvendig. I *vurderingsstadiet* er behovet for endring kjent og man vurderer seriøst å endre seg. Det betyr imidlertid ikke nødvendigvis at endring er nært forestående. I *forberedelsesstadiet* har man besluttet å iverksette endring og man forbereder konkrete planer for endring. *Handling* er så stadiet hvor endringen utføres. Det er i dette stadiet at endringen også blir synlig for omverdenen. Avslutningsvis finner vi *vedlikeholdsstadiet*, hvor fokus er på å opprettholde endringene og ikke falle tilbake til tilstanden man opprinnelig befant seg i.

Prochaska, DeClemente & Norcross' forskning baserer seg på studier av personer som forsøkte å venne seg av med røyking. Deres funn var at bare 15% av de som prøvde å endre atferd, men som mislykkes, returnerte til førvurderingsstadiet. De resterende 85% endte opp med å returnere vurdering- eller forberedelsesstadiet. Disse befant seg altså ett eller to steg nærmere endring nå enn tidligere.

Slike funn kan ha implikasjoner for endring uten formell makt, fordi – skal man tro resultatene fra denne undersøkelsen – så vil endring gjennom uformell påvirkning kunne begynne å gi resultater på et mentalt plan før man kan observere faktisk endring gjennom handling. Dette er viktige momenter å ta i betraktning når man skal vurdere i hvilken grad man har lyktes med endring gjennom uformell påvirkning.

2.7 Overblikk og bidrag

Det er foretatt bred og omfattende forskning på endring ved bruk av formell styringsmakt, men vi vet foreløpig veldig lite om organisatoriske endringer uten bruk av maktmidler. I dette kapittelet har jeg trukket frem noen sentrale momenter knyttet til hva vi allerede vet, og vist hvordan ulike teorier kan sees i sammenheng og således danne et teoretisk fundament for denne utredningen.

Det finnes en rekke måter å klassifisere endringer på, og typen endring kan fortelle oss hvordan vi kan planlegge for endringen og hvilken rolle endringsagenten bør innta. Transformative endringer – endringer som redefinerer organisasjonens kultur – vil som hovedregel måtte fases inn inkrementelt over tid. I noen fall er imidlertid tid en begrenset ressurs, og en transformativ endring vil måtte gjennomføres som en episodisk endring med et dertil ganske annet forløp. Blant annet vil det kunne være nødvendig å etablere en forståelse for at endringen i det hele tatt er nødvendig. Her kan Lewins modell for planlagt endring komme til anvendelse. Denne modellen skisserer en endring i tre faser: Klargjøring for endring ved å etablere en forståelse av at status quo ikke lenger er akseptabelt (opptining), gjennomføre endringen (bevegelse), og til sist institusjonalisere denne (nedfrysing). En slik endringsprosess vil imidlertid kunne oppleves som smertefull for de berørte parter.

Uansett hvilken type endring man står overfor, vil en viktig del av endringsagentens rolle være å skape forståelse blant de involverte parter for at endringen er fornuftig. Dette gjøres gjennom å endre kognitive skjema, som blant annet definerer hva som er akseptable utfall og forventet atferd i gitte situasjoner, ved hjelp av prosesser som *sensemaking*, *sensebreaking* og *sensegiving*. Der hvor endring ikke kan gjennomføres med makt, må man anta at det er avgjørende at endringen anses som fornuftig blant de som skal endres. Kognitive teorier er derfor sentrale for denne utredningen.

De fleste endringsinitiativ kan regne med å møte motstand. Gjennom en kraftfeltanalyse kan man kartlegge slik motstand og identifisere ulike måter å håndtere denne på. Analysen er enkel, men samtidig anvendbar uansett hvilken type organisasjon eller endring man står overfor.

Endringer forløper sjeldent lineært og helt som planlagt. Mange endringer gir på kort sikt dessuten ikke direkte observerbare resultater. Det at endringer ikke kan observeres, utelukker

imidlertid ikke at det kan ha skjedd en bevegelse. Spesielt endringer som berører atferd kan kreve en lang og ikke observerbar forberedelsesprosess.

Dette kapittelet har hatt til hensikt å trekke frem og vise sammenhenger mellom relevant teori for å belyse mitt forskningsspørsmål. I den forbindelse har jeg benyttet meg av både tradisjonelle og mer moderne perspektiver på endring. Et vesentlig skille mellom disse teoriene ligger i det tradisjonelle perspektivets forutsetning om mulighet for bruk av makt for å gjennomføre endring, mens det kognitive perspektivet fokuserer på de mentale prosesser som kan føre til endring. Det er imidlertid viktig å huske på at disse perspektivene, til tross for deres ulikheter, også utfyller hverandre, og kunnskap om begge perspektiver kan være nyttig i endringsarbeidet.

3. Metode

I dette kapitlet vil jeg presentere de metodiske valg som er foretatt for å belyse forskningsspørsmålet. Saunders mfl. (2009) definerer forskningsmetode som de teknikker og prosedyrer som benyttes for å samle inn og analysere data. Jeg vil innledningsvis beskrive hvilket forskningsdesign og hvilken forskningstilnærming som er valgt. Dernest følger en beskrivelse av forskningskonteksten, etterfulgt av redegjørelse for innsamling og analyse av data. Avslutningsvis diskuteres utredningens styrker, svakheter og de etiske implikasjoner oppgaven kan ha elementer av. Formålet er å gi leseren forståelse av hvordan forskningen er foretatt, slik at man på selvstendig grunnlag kan foreta en vurdering av resultatenes pålitelighet og gyldighet.

3.1 Forskningsdesign

Et forskningsdesign kan betraktes som en overordnet plan for hvordan man vil besvare et forskningsspørsmål. Den påvirker innsamling, analyse og tolkning av datamaterialet og legger dermed føringer for hvordan forskningen gjennomføres. Forskningsdesignet bør derfor velges på bakgrunn av problemstillingens art, eksisterende kunnskap og tilgjengelige ressurser, som for eksempel tilgang til data, tid og økonomi (Saunders mfl., 2009). Det skilles mellom tre typer, henholdsvis *utforskende*, *forklarende* og *deskriptivt* design.

I denne utredningen søker jeg å belyse hvordan man kan få til endring uten formell makt. Det gjøres med regnskapsbransjen som kontekst. Først ser jeg på hvorvidt regnskapsførerne har oppfattet NARFs budskap om at ny teknologi vil medføre et bortfall i behovet for tradisjonelle regnskapstjenester, som bokføring av transaksjoner. Dernest belyses hvordan regnskapsførerne har valgt å forholde seg til dette budskapet. Utredningen tar sikte på å avdekke *hva som faktisk skjer* og å gi oss *ny kunnskap om endringspåvirkning*. Jeg har derfor valgt et *utforskende* design.

Et utforskende design er nyttig for å finne ut hva som skjer – for eksempel å identifisere trender – og for å søke ny innsikt innenfor et emne. Karakteristisk for et utforskende design er at det gir rom for en bred og fleksibel tilnærming til datainnsamling og analyse (Saunders mfl., 2009). Det innebærer at man kan tilpasse retning og fokus etter hvert som man avdekker ny kunnskap gjennom innsamlet materiale.

3.1.1 Forskningstilnærming

Det finnes i hovedsak to typer forskningstilnærming, *deduktiv* og *induktiv*. Deduktiv tilnærming tar utgangspunkt i eksisterende teori og tester denne på innsamlet datamateriale ved hjelp av hypoteser (Saunders mfl., 2009). Induktiv tilnærming tar sikte på å utvikle teorier eller identifisere mønstre på bakgrunn av innsamlede data (Thagaard, 1998).

Det er foretatt mye forskning innenfor fagfeltet endringsledelse. Det aller meste av litteraturen jeg har funnet har imidlertid omhandlet endring i en hierarkisk kontekst, altså i organisasjoner hvor myndighet og maktmidler følger av formelle strukturer. Jeg har også funnet litteratur som behandler individuell påvirkning i lys av strategisk analyse, men ikke som samtidig går direkte på endringsinitiativ. Mine søk har dermed vist at det er vanskelig å finne frem til forskning som tar for seg endringer uten formell makt i en organisatorisk kontekst.

Ettersom det finnes lite tilgjengelig informasjon knyttet til mitt forskningsspørsmål, har jeg følt at det er naturlig å ha en i hovedsak induktiv forskningstilnærming. Det innebærer at jeg har hatt en åpen tilnærming til innsamlingen og analysen av data, og søkt å utlede teori og sammenhenger ut i fra den informasjonen som er blitt avdekket underveis i arbeidet med oppgaven. En del av litteratursøket er også gjort på bakgrunn av de innsamlede data, snarere enn i forkant av datainnsamlingen.

I følge Tjora (2012) er det imidlertid vanskelig å tenke seg en fullstendig induktiv tilnærming til forskning. Han viser til at erfaringsgrunnlag og fagdisiplin alltid vil ha en viss betydning for hvordan studien utføres. Min tolkning av datagrunnlaget vil med andre ord være påvirket av eksisterende kunnskaper.

I diskusjon av funnene trekkes linjer til eksisterende teori for å belyse dem i forhold til den kunnskap vi allerede har. Gjennom innsamling og analyse av data har jeg søkt å ha et åpent sinn, slik at mine antakelser ikke farger respondentens svar, og slik at det er respondentens faktiske oppfatninger som avdekkes og presenteres.

3.1.2 Tilnærming til data

Besvarelsen av forskningsspørsmålet er avhengig av datamateriell, og man kan velge å foreta datainnsamling og analyse basert på *kvantitativ* eller *kvalitativ* metode, eller eventuelt en kombinasjon av disse. Ettersom min utredning setter fokus på relasjoner mellom NARF og

deres medlemsbedrifter, relasjoner som vanskelig kan kvantifiseres, har jeg valgt en kvalitativ metode.

Kvalitativ metode innebærer å gå i dybden på data som ikke kan måles i kvantitet eller frekvens (Thagaard, 1998). Det kan for eksempel være gjennom analyse av tekster, slik som transkriberte intervjuer, men det kan også være basert på andre informasjonskilder, som lyd og visuelle observasjoner (Gibbs, 2007). Ved bruk av kvalitativ metode eksisterer det vanligvis ikke noe klart skille mellom datainnsamling og analyse – faktisk oppfordres det til å utføre analyse underveis mens dataene samles inn, og gjerne også *før* egen datainnsamling finner sted, for eksempel gjennom bakgrunnsundersøkelser, orientering ift. tidligere forskning mv. Metoden gir dermed rom for at man kan justere spørsmål og fokus etter hvert som datainnsamlingen skrider frem og ny kunnskap tilegnes (Gibbs, 2007). Dette gir stor fleksibilitet og gjør den egnet for studier som tar sikte på å generere teori (Thagaard, 1998). Kvalitativ tilnærming tillater dessuten en mer dyptgående utforskning av interessante fenomener (Saunders mfl., 2009).

Utredningen baserer seg i hovedsak på informasjon innhentet gjennom semistrukturerte intervjuer med ledere i regnskapsbyråer, samt med en nøkkelinformant engasjert av NARF, og respondentenes svar danner grunnlaget for analysen. Den semistrukturerte formen på intervjuene gjør det mulig å spisse fokus etter hvert som data samles inn og analyseres. Siden dataene er innhentet i direkte relasjon til et bestemt forskningsformål, kan de betegnes som primærdata (Saunders mfl., 2009).

Ut over dette har jeg også benyttet meg av sekundærdata i form av to forskningsrapporter, to arbeidsnotater publisert av henholdsvis Samfunns- og Næringslivsforskning (SNF) og Jørgen Lund (NARF), og tre utredninger skrevet av tidligere masterstudenter ved NHH. Samtlige sekundærdata omhandler regnskapsbransjen og er benyttet først og fremst med det formål å gi bedre innsikt i bransjen generelt og øke min forståelse av de utfordringer som bransjen står overfor.

3.2 Beskrivelse av kontekst

Når jeg søker å belyse forskningsspørsmålet, så skjer det i kontekst av regnskapsførerbransjen i Norge. Dette er en bransje som er preget av mange bedrifter og

hvor størstedelen er veldig små. Tall fra 2010 viser at 53,0% av byråene i bransjen hadde mindre enn to årsverk. Kun 21,3% hadde fem eller flere årsverk (Gårseth-Nesbakk & Åmo, 2012).

Bransjen har vært gjennom sterk vekst i den senere tid, fra 1156 byråer i 1998 til 5970 byråer i 2010 årsverk (Gårseth-Nesbakk & Åmo, 2012). Pr. 15.11.2014 er det registrert 5875 bedrifter med næringskode 69.201 *Regnskap og bokføring* (ekskl. enheter under konkursbehandling eller avvikling) (Brønnøysundregistrene, 2014). Det betyr at det fra 2010 har forekommet en liten nedgang i antallet bedrifter som har regnskapsføring som hovedbeskjeftigelse, men antallet er fortsatt høyt i et historisk perspektiv.

I tillegg til de som har regnskapsføring som sitt primære forretningsområde, kommer også aktører som har regnskapsføring som sekundært forretningsområde. Regnskapsføring som sekundært forretningsområde ble aktualisert i 2011, da fravalg av revisjon ble muliggjort for små aksjeforetak. Aktører i bransjen, herunder NARF, forventet da at revisorer ville etablere regnskapsførsel som alternativt forretningsområde (Lund, 2014a). Det har ikke lyktes meg å finne konkrete tall på i hvilken utstrekning slik etablering har forekommet.

En naturlig konsekvens av økt antall tilbydere i bransjen vil være økt konkurranse og redusert inntjening. Dersom konkurransen likevel ikke øker, kan det indikere at oppdragsmengden i perioden også har vært økende.

Bransjen er sterkt eksponert overfor teknologi og teknologiske trender. Regnskapsføernes daglige aktiviteter sentreres i stor grad rundt bruk av bransjespesifikk programvare – såkalte fagsystemer – for å håndtere tradisjonelle regnskapsoppgaver som bokføring, avstemming og kommunikasjon med 3. parter, herunder oppdragsgivers kunder og leverandører, banker og offentlige myndigheter.

NARF har i lengre tid pekt på at stadig tettere integrasjon av fagsystemer mot 3. parter skaper et stort potensiale for effektivisering av bransjen. Deres påstand er at dette potensialet på sikt vil utløse en betydelig reduksjon i behovet knyttet til tradisjonell bokføring av transaksjoner. Dette gjelder for eksempel mer utstrakt bruk av elektroniske fakturaer (EHF), digitalisering og tolkning av papirbilag og automatiserte rutiner for kontering av bilag. NARF har derfor kontinuerlig siden 2003, med stadig sterkere bruk av ord, kommunisert et budskap om at medlemmene må planlegge for endringene som er ventet å inntreffe. En klar

anbefaling har vært å se til *regnskapsnær rådgivning* som et mulig nytt forretningsområde. Regnskapsnær rådgivning kan grovt sett deles inn i tre underkategorier (Lund, 2014a):

- Rådgivning knyttet til økonomistyring
- Rådgivning knyttet til økonomisk-administrativt arbeid, som for eksempel bistand til å etablere gode rutiner for innkjøp og fakturering, og generell strømlinjeforming av kundens drift
- Rådgivning innenfor spissfaglige områder som skatt, merverdiavgift, selskapsetablering, verdivurdering mv.

Anbefalingen har vært rettet mot samtlige medlemsbedrifter, uavhengig av størrelse (Lund, 2014a). Forskning viser imidlertid at små byråer i noen fall vil kunne ha problemer med å tilby tilfredsstillende rådgivning, blant annet på grunn av manglende bredde i tjenestespekteret og manglende kompetanse hos de ansatte (Gårseth-Nesbakk & Åmo, 2013; Nordhaug, Døving, & Gooderham, 2004).

NARF har ingen formell instruksjonsmyndighet overfor sine medlemmer. I spørsmål om strategi og forretningsutvikling er det opp til hver enkelt bedrift å treffe selvstendige valg. NARFs utfordring er dermed å få regnskapsførerne til å lytte til budskapet, og til å treffe bevisste valg i kraft av budskapet som formidles. I forhold til små bedrifter eksisterer ytterligere en utfordring knyttet til å gjøre dem i stand til å tilby rådgivning, dersom dette skal være et reelt endringsalternativ for denne delen av medlemsmassen.

3.3 Datainnsamling

Det valgte forskningsdesignet er kvalitativt. Aktuelle datainnsamlingsteknikker er da blant annet individuelle intervjuer, gruppebaserte intervjuer og observasjoner (Gibbs, 2007; Saunders mfl., 2009). I denne delen vil jeg presentere hvilke vurderinger som ligger til grunn for valg av datainnsamling, samt hvordan innsamlingen har blitt forberedt og gjennomført.

3.3.1 Intervju

Innsamling av primærdata har foregått gjennom intervjuer med respondentene. Intervju er en mye brukt metode for innsamling av kvalitative data og kan defineres som en samtale mellom intervjuer og respondent (Saunders mfl., 2009). Det at datainnsamlingen forløper

som en samtale gir en toveis anledning til å oppklare uklarheter og tvetydighet i dialogen. Det gir også anledning for meg som intervjuer til å styre samtalen dynamisk, på bakgrunn av det som nettopp er sagt, og slik fange opp dybdeinformasjon fra respondenten. Dessuten kan man ved personlige intervjuer fange opp mer informasjon enn bare det som blir sagt, for eksempel gjennom observasjon av ansiktsuttrykk, tonefall og kroppsspråk. Kvalitative intervjuer har dermed sin styrke der hvor man søker informasjon som går i dybden på respondentens egne erfaringer, følelser og meninger (Lee & Lings, 2008).

Intervjuer kan være mer eller mindre strukturert i sin form. Graden av struktur avhenger blant annet av intervjuets formål og spørsmålenes natur, som for eksempel om spørsmålene fortone seg som komplekse eller åpne og om rekkefølgen er av betydning (Saunders mfl., 2009). Jeg har valgt en semistrukturert form på mine intervjuer. Det innebærer blant annet at temaene som berøres i løpet av intervjuet er fastlagte, men rekkefølgen i behandlingen av spørsmål og tematikk kan variere (Thagaard, 1998).

Ved gjennomføring av semistrukturerte intervjuer, anbefales bruk av en intervjuguide (Bryman, 2012). Før utarbeidelsen av denne har jeg foretatt litterære søk og reflektert over hvilke temaer jeg ønsker å innhente informasjon om. Jeg har imidlertid ønsket å gi respondenten stor grad av frihet til å fokusere på informasjon som er viktig for dem – fortelle deres historie. Intervjuguiden består derfor – med få unntak – av åpne spørsmål.

Intervjuguiden har vært flittig brukt i mine samtaler med respondentene, men jeg har samtidig også tillatt meg å avvike fra denne, blant annet ved å utelate enkelte spørsmål som enten er besvart tidligere eller som jeg ikke anser som relevant i lys av den som intervjues. Den semistrukturerte formen har også gitt meg anledning til å komme med oppfølgingsspørsmål, for på den måten å kunne gå i dybden på emner jeg har funnet spesielt interessante, og i noen fall heller ikke hadde forutsett som relevant i forkant av intervjuet. Videre har jeg vært opptatt av å etablere et tillitsforhold til respondenten, slik at jeg kan få frem en nyansert gjenspeiling av deres oppfatninger og erfaringer. Det er min opplevelse at respondentene i hovedsak har vært komfortabel med intervjusituasjonen etter at dem er forelagt informasjon om anonymisering og taushetsplikt.

En av fordelene med semistrukturerte intervjuer, er at de gir et bredt og fyldig datagrunnlag (Saunders mfl., 2009). Dette er samtidig også en utfordring, fordi dataene som genereres er tidkrevende å behandle og alle data er ikke nødvendigvis direkte sammenliknbare. Det

legger begrensninger på antallet intervjuer som kan gjennomføres, og dermed også på hvorvidt funnene er overførbare til andre populasjoner (Saunders mfl., 2009). Informasjon om dataanalyse og min evaluering av metoden er gitt hhv. i kapitlene 3.4 og 3.5.

3.3.2 Utvalg

Jeg har ønsket å finne frem til informasjon om hvordan regnskapsførerne forholder seg til endringsinitiativ fra NARFs side. For å avdekke dette har jeg funnet det mest hensiktsmessig å foreta datainnsamling hos ledere blant NARFs medlemsbedrifter, fordi det er ledere som vanligvis avgjør hvilken retning bedriften skal utvikle seg i, for eksempel ved å fatte beslutninger om tjenesteportefølje, investeringer og utvikling av kompetanse.

Til hjelp i min søken etter respondenter har jeg benyttet meg av verktøyet *Finn en regnskapsfører* på NARFs hjemmesider. Dette er en søketjeneste som lar meg søke etter regnskapsbyråer, filtrert på ulike parametere som geografi, antall ansatte, tjenester som leveres og bransjer som betjenes.

Regnskapsbransjen består av mange til dels svært små regnskapsbyråer, noe som også gjenspeiler seg i NARFs medlemsmasse. Søketjenesten viste for eksempel at hele 849 av totalt 2307 byråer, eller ca. 37% av byråene, har mindre enn fire ansatte. Ved nærmere analyse fant jeg også at en rekke av disse består av ett årsverk eller mindre. Noen hadde svært lav, hvis noen, omsetning. Det kan indikere at en del av byråene enten er inaktive eller ikke drives på heltid.

Innhenting av data i kvalitative undersøkelser foretas ofte ut i fra det som kalles *strategiske* eller *hensiktsmessige utvalg* (Bryman, 2012; Thagaard, 1998). Dette innebærer at respondentene velges ut i fra hva som er hensiktsmessig for å forklare problemstillingen. Slik datainnhenting står i kontrast til mer randomiserte tilnærminger som gjerne benyttes i forbindelse med kvantitative studier.

I forbindelse med datainnsamlingen er det foretatt noen slike strategiske valg. Som allerede nevnt, er for eksempel respondenter avgrenset til å gjelde byråledere, da ansvaret for organisasjonens utvikling primært er et lederansvar. Et annet strategisk valg som er foretatt er å utelukke byråer som jeg antar er inaktive eller drives på deltid, det vil si byråer med mindre enn ett årsverk eller med mindre enn 0,5 millioner i omsetning.

Ut over dette har jeg av praktiske grunner valgt å avgrense utvalget til byråer lokalisert i Bergen og omkringliggende kommuner, for å gjøre tidsbruk på reise overkommelig.

Blant de aktuelle byråene er det foretatt vilkårlig trekning. Utvelgelsen har således også et element av tilfeldighet i seg. Hensikten med å introdusere et element av tilfeldighet er å få belyst bredden i synspunktene som utgjør NARFs medlemsmasse.

Den tilfeldige trekningen er gjort med utgangspunkt i listen over byråer hentet fra *Finn en regnskapsfører*. Til hjelp i trekningen har jeg benyttet meg av en enkel nummergenerator som jeg har programmert selv. Denne returnerer en tallverdi som knyttes mot bestemt oppføring i listen over byråer (øverste oppføring gis tallet 1, neste øverste gis tallet 2 osv). Koden til tallgeneratoren er å finne i vedlegg C.

Aktuelle respondenter ble innledningsvis kontaktet pr. telefon. I telefonsamtalen ble det gitt en kort presentasjon av studien og deretter spurt om lov til å sende ytterligere informasjon pr. e-post. E-posten var utformet som en invitasjon til å delta, og inneholdt for øvrig opplysninger om studiens tema og formål, presisering av anonymitet og konfidensialitet, samt praktisk informasjon om avvikling av intervjuet og tidsbruk. Den skriftlige informasjonen er å finne i vedlegg B.

Respondenter fra totalt 25 byråer har blitt forsøkt kontaktet. I fem av tilfellene ble det ikke oppnådd kontakt med rette vedkommende, til tross for gjentatte henvendelser. De øvrige 20 respondentene samtykket alle i å motta ytterligere informasjon om studien. E-postene ble fulgt opp med en ny telefonsamtale 1-2 dager senere. Blant de forespurte var det da fem som svarte at de ikke var interessert. Ut over dette hadde tre personer ikke vurdert invitasjonen og ønsket mer tid. Disse tre ble forsøkt kontaktet ved en senere anledning, uten at de hadde landet på noen ny konklusjon. Jeg vurderte dem da som ikke interesserte i å delta. Av de åtte som til slutt ble vurdert som ikke interesserte, var fire bestående av tre eller færre ansatte.

Totalt tolv respondenter samtykket til intervju. Av disse var det to intervjuer som av praktiske grunner ikke kunne gjennomføres, ett på grunn av uforutsette hendelser på respondentens side, og ett fordi respondenten først hadde tid etter endt datainnsamling. Det endelige utvalget ble dermed til slutt ti respondenter.

Respondentene som inngår i utvalget er alle autoriserte regnskapsførere og daglig leder i byrået de er ansatt i. Åtte av ti har eierinteresser i selskapet, hvorav fem eier 50% eller mer,

og én av disse er eneeier. Samtlige har lang fartstid i bransjen, korteste fartstid er åtte år og lengste er 30 år. Bare ett byrå har mindre enn fem ansatte. Det er dermed en underrepresentasjon av små byråer i utvalget sett i forhold til fordelingen i NARFs medlemsmasse. Dette skyldes at små byråer i stor grad har valgt å ikke stille til intervju.

Tabell 3 gir en oversikt over respondentene i utvalget. Respondent 1-10 representerer ulike regnskapsbyråer i Bergensregionen og tilhørende nøkkelinformasjon. Tallverdier er angitt i intervaller for å bevare respondentens anonymitet.

Respondent 11 er Jørgen Lund. Lund er utdannet sosiolog og har forskningsmessig bakgrunn fra blant annet Norsk voksenpedagogisk institutt og FAFO. I tillegg har han vært ansatt i NARF og engasjert i endringer i regnskapsbransjen i perioden 1997-2013. I dag arbeider han som selvstendig konsulent med oppdrag for blant annet NARF, og han har fungert som nøkkelinformant i denne utredningen.

Respondent	Byrå	Leder	
	Størrelse	Fartstid i bransjen (år)	Eierinteresser
R1	25-29	20-29	Ja
R2	5-9	10-19	Ja
R3	5-9	20-29	Ja
R4	5-9	5-9	Nei
R5	10-14	Ikke opplyst	Ja
R6	5-9	10-19	Ja
R7	10-14	20-29	Nei
R8	1-4	10-19	Ja
R9	10-14	20-29	Ja
R10	5-9	20-29	Ja
R11 - Lund			

Tabell 3 – Informasjon om respondentene som inngår i utvalget

Foruten dataene presentert i tabellen er det også innhentet informasjon om lederlønn og total kapitalrentabilitet. Disse dataene er imidlertid utelatt da de viste seg å være uten betydning i analyseformål.

3.3.3 Intervjuguide og forberedelser

I forkant av mine intervjuer utarbeidet jeg en intervjuguide med temaer og spørsmål som jeg ønsket å berøre i samtale med respondenten. En intervjuguide er nyttig for å kunne føre intervjuet med en viss struktur, samtidig som den også kan fungere som en sjekklister for at aktuelle temaer er berørt (Lee & Lings, 2008). Den bør imidlertid være fleksibel nok til at rekkefølgen på temaene kan endres, for eksempel dersom respondenten foregriper de temaene jeg har til hensikt å spørre om (Thagaard, 1998).

Saunders mfl. (2009) viser til at de første innledende minuttene av et intervju kan være kritisk for utfallet av intervjuet. Blant annet er det da viktig for intervjuer å etablere troverdighet og å skape fortrolighet til intervjukonteksten hos respondenten. I tråd med anbefalinger fra blant annet Saunders mfl. (2009) og Johannessen mfl. (2004) har jeg startet med en kort presentasjon av meg selv og undersøkelsen, samt informasjon om hvordan opplysninger behandles og lagres. Dernest har respondenten fått forelagt en samtykkeerklæring og en presisering av at vedkommende gis full anledning til å trekke seg fra undersøkelsen både under og etter at intervjuet er avholdt.

De første spørsmålene rettet mot respondenten har vært konkrete faktaspørsmål, som for eksempel respondentens stilling og fartstid. Slike spørsmål er nøytrale og relativt enkle for respondenten å besvare. De kan dermed fungere som middel for å skape tillit til intervjukonteksten og til meg som intervjuer (Johannessen mfl., 2004).

I hoveddelen av intervjuet har jeg stilt spørsmål knyttet til bedriftens tjenesteportefølje, kundeportefølje, syn på bransjens utvikling og beslutningsprosess. I tillegg har jeg bedt om at respondenten utdyper sitt syn på rådgivning som forretningsområde, samt NARFs forsøk på bransjepåvirkning. Jeg har vært bevisst på å prøve å behandle sistnevnte to temaer sent i intervjuet, for å unngå at jeg ved å plassere disse temaene i respondentens bevissthet også indirekte påvirker hva respondenten svarer i andre sammenhenger. Eksempelvis vil et fokus på hva NARF har kommunisert om hvilke trusler bransjen står overfor ubevisst kunne forme hva respondenten selv svarer på spørsmål om de trusler man oppfatter i omgivelsene.

Jeg har så langt som mulig hatt til hensikt å benytte åpne spørsmål, det vil si spørsmål av typen «*Hvordan...*», «*Hva...*» eller «*Hvorfor...*», for eksempel «*Hvordan vil du beskrive bransjens utvikling og dagens tilstand?*». Slike spørsmål er egnet til å la respondenten prate relativt fritt og gi dyptgående informasjon (Saunders mfl., 2009). Der hvor jeg har funnet det nødvendig, har jeg også stilt oppfølgingsspørsmål av noe mer konkret karakter. I noen fall har jeg stilt lukkede spørsmål for å avklare konkrete forhold, som for eksempel «*Segmenteres kunder langs bransjer?*». Jeg har imidlertid forsøkt å unngå spørsmål som kan oppfattes som ladet eller styrende, for slik sett å påvirke respondentens svar.

Intervjuguiden har utviklet seg kontinuerlig etter hvert som jeg jeg avholdt intervjuer, da basert på erfaringer fra forrige intervju og det datamateriell jeg har fått samlet inn. Min erfaring er at de første intervjuene har vært mindre konkret i forhold til min problemstilling enn senere intervjuer. Dette oppfatter jeg som et naturlig resultat av at jeg har utviklet bedre forståelse for de mekanismer som utspiller seg i bransjen og som har betydning for mitt forskningsspørsmål. Den seneste versjonen av intervjuguiden er å finne i vedlegg A.

3.3.4 Gjennomføring av intervju

Intervju ble avholdt i tre omganger gjennom 2014. Et innledende intervju med Lund ble foretatt i januar med den hensikt å kartlegge mulige interessante forskningsspørsmål. Deretter ble det gjennomført enkeltstående intervjuer med åtte respondenter i perioden mai-juni, og et oppfølgingsintervju med Lund i samme periode. Ytterligere to respondenter ble intervjuet i november, slik at det totale antallet respondenter er ti.

Alle intervjuene ble foretatt i respondentenes egne lokaler. Saunders mfl. (2009) viser til at dette kan være en fordel fordi respondenten da befinner seg i komfortable omgivelser. Intervjuene hadde en varighet på mellom 35 og 95 minutter, med en median på ca. 45 minutter. De intervjuene som tok lengst tid var da også med respondenter som tilsynelatende hadde reflektert mye rundt temaene jeg tok opp.

I forkant av intervjuet ble det bedt om tillatelse til å bruke digital lydopptaker. Bruk av lydopptaker er en stor fordel for meg som intervjuer, fordi jeg da gis anledning til å fokusere på den verbale og ikke-verbale kommunikasjonen – lytte, analysere i sanntid og stille gode oppfølgingsspørsmål. Det gir også mulighet til å høre gjennom intervjuet og reflektere over nøyaktig gjengitte utsagn i ettertid. Saunders mfl. (2009) påpeker imidlertid at en opptaker

ikke fanger opp ansiktsuttrykk mv., slik at det uansett kan være en fordel å notere fortløpende. Jeg sørget derfor for å ha med meg en notisblokk til hvert intervju.

Saunders mfl. (2009) påpeker for øvrig at en opptaker kan legge begrensninger i den følelsen respondenten har av å kunne tale fritt og derved kunne redusere påliteligheten til det som blir sagt. Blant de respondentene som ble intervjuet, var det én som ba om å få reservere seg mot bruk av opptaker, nettopp fordi vedkommende følte at et opptak utgjorde en begrensning for hvor åpen vedkommende kunne tillate seg å være. Intervjuet ble i stedet gjennomført og registrert ved hjelp av penn og papir. Dette stilte en del andre krav til meg som intervjuer, fordi fokus i større grad måtte rettes inn mot å notere ned det som ble sagt, hvilket ga mindre rom for å reflektere og tenke på passende oppfølgingsspørsmål. Jeg søkte imidlertid så langt som mulig å begrense mine notater til stikkord og enkle sitater, slik at jeg også kunne holde samtalen naturlig i gang. Stikkordene og sitatene ble dernest utfyllt med mine øvrige inntrykk og minner fra samtalen umiddelbart etter at intervjuet var avsluttet, slik at jeg unngikk å glemme detaljer, fordi graden av slike lagret i hukommelse svekkes over tid. Intervjuet kan karakteriseres som nyttig, og mengden av inntrykk fra dette intervjuet er helt på høyde med andre intervju jeg har gjennomført. Det er likevel ikke til å unngå at mengden av analyserbare data fra dette intervjuet er noe mindre, sammenliknet med intervjuer hvor det er benyttet lydopptaker.

Intervjuene har blitt gjennomført med utgangspunkt i intervjuguiden. Der hvor jeg har funnet det naturlig, har jeg tillatt meg å komme med oppfølgingsspørsmål for å få dypere informasjon om bestemte emner. I noen fall har respondenten oppfattet spørsmålet som uklart. Spørsmålet har da blitt omformulert. I andre fall har svaret blitt oppfattet som uklart. Jeg har da enten omformulert spørsmålet, eller jeg har kommet med spørsmål som gir respondenten anledning til å bekrefte eller presisere hva de mener. Slike spørsmål er gjerne av typen «*Så det du sier er at ...*», «*Hvis jeg forstår deg riktig ...*», «*Betyr det at ...*».

På intervjudagen har jeg søkt å være bevisst på min egen fremtoning. Jeg har sørget for å gå i klær som jeg anser som nøytrale, det vil si klær uten sterke farger, synlige emblemer eller på annet vis egnet til å sette intervjuobjektet i forlegenhet eller trekke oppmerksomheten bort fra intervjukonteksten. I tråd med anbefalinger fra Saunders mfl. (2009) har jeg under selve intervjuet vært bevisst på å unngå kommentarer eller kroppsspråk (krysning av armer, gestikulering) som kan bli tatt til inntekt for mine egne synspunkter og derved påvirke respondentens svar. Jeg har videre forsøkt å vise interesse gjennom en åpen, svakt

fremoverlent holdning. I enkelte fall har jeg fått spørsmål om hva jeg hører gjennom mine samtaler med andre ledere. Jeg har da fortalt at jeg gjerne forteller om mine funn, men at av hensyn til kvaliteten i undersøkelsen må slike samtaler vente til etter at datainnsamlingen er gjennomført.

3.4 Dataanalyse

Som nevnt har innsamlingen av data i hovedsak blitt gjort gjennom intervju med lydopptaker. Lydopptakene har i etterkant blitt transkribert, hvilket vil si at det er foretatt en nøyaktig avskrift av dialogen mellom meg og respondentene (Bryman, 2012). Transkribering er gjort fortløpende etter hvert intervju, og det er det transkriberte innholdet i intervjuene som danner grunnlag for analysearbeidet. I intervjuet hvor det ikke ble gitt samtykke til bruk av lydopptaker, har sitater og meningsinnhold fra respondenten inngått i rådataene for analysen.

For å analysere de innsamlede dataene, har jeg benyttet meg av temasentrert analyse. Det gjøres ved å kategorisere data fra hver enkelt respondent i ulike temaer, og dernest sammenlikne disse dataene for å danne meg en helhetlig forståelse av temaet. Gjennom analysearbeidet kan jeg da blant annet avdekke sammenhenger i de ulike respondentenes svar, og således få frem dybdeinformasjon om hvert enkelt tema (Thagaard, 1998).

Temasentrert analyse starter med kategorisering av dataene, også omtalt som koding (Saunders mfl., 2009). Dette er en prosess som innebærer at man går gjennom datamaterialet og tildeler kodeord til tekstelementer som gir kunnskap og informasjon om de ulike temaene man ønsker å belyse. Hensikten er at disse tekstelementene – utsnittene – skal bidra til å redusere og ordne datamaterialet slik at det blir lettere å analysere (Johannessen mfl., 2004).

Man kan velge å la en kode vise til relativt små mengder tekst, for eksempel en setning eller et utdrag fra en setning. En fordel ved å tildele små mengder tekst til hver kode, er at det da også er enklere å få oversikt over dataene når man senere foretar uttrekk basert på koden. Faren ved å tildele koder til veldig små tekstutdrag er imidlertid at teksten blir tatt ut av sin opprinnelige kontekst og derved mister sitt meningsinnhold (Thagaard, 1998). Ved koding har jeg derfor tilstrebet å benytte tekstutdrag lange nok til å unngå at betydningen i teksten endres.

I forbindelse med transkribering, koding, systematisering og analyse har jeg benyttet meg av programvaren Atlas.ti. Jeg har i stor grad hatt en induktiv tilnærming til kodearbeidet, hvilket vil si at kodene er utledet ut i fra dataenes tematikk og innhold. Noen få av kodene er imidlertid basert på teori som er anvendt i utredningen, såkalte deduktive koder (Johannessen mfl., 2004).

Jeg oppdaget tidlig at koder som kun bestod av ett enkelt ord kunne by på noen utfordringer, fordi dette ordet kan ilegges flere betydninger. For eksempel kan ordet «Utvikling» referere både til bransjens og byråets utvikling, foruten også historisk eller forventet utvikling. For å kunne skille mellom ulike betydninger har jeg valgt å benytte koder som består av flere ord eller et prefiks som definerer dets kontekst. Eksempel på dette er «Bedriften: Utvikling», «Bransjen: Utvikling» og «Bedriften: Setter NARF agenda?».

I mitt arbeid med koding av materialet endte jeg opprinnelig opp med 90 koder. Ved ytterligere systematisering ble det totale antallet koder som jeg har jobbet med redusert til 82 og inndelt i 11 kategorier. Kategoriene er valgt med utgangspunkt i problemstillingen og temaene som skal belyses.

En sentral del av hensikten med kodearbeidet er å enkelt kunne finne frem til informasjon om konkrete tema. Gjennom Atlas.ti's søkemotor og filtreringsmulighet har jeg enkelt kunne hente ut sitater basert på koder og kategorier, i tillegg til å foreta fritekstsøk i hele datamaterialet der hvor det har vært nødvendig. En annen teknikk jeg har funnet nyttig, er å sammenstille utdrag og meninger fra de enkelte respondentene i matriser, for eksempel for å fremheve kontraster, som så kan benyttes til å fremstille resultater og danne utgangspunkt for diskusjon.

3.5 Evaluering av metode

I det følgende vil jeg evaluere kvaliteten på datamaterialet i utredningen. Det gjøres ved en vurdering av relabilitet og validitet. Avslutningsvis vurderes også etiske aspekter ved utredningen.

3.5.1 Relabilitet

Relabilitet handler om påliteligheten i datamaterialet og analysen, det vil si at man vurderer hvilke data som brukes, måten de er samlet inn på og hvordan de bearbeides (Johannessen, Tufte, & Kristoffersen, 2006). En vanlig rettesnor i forbindelse med vurdering av relabilitet er at man bør kunne svare ja på spørsmål om hvorvidt en annen forsker vil komme frem til samme resultat ved å benytte samme metode (Saunders mfl., 2009). Et slikt krav gir imidlertid ikke mening ved kvalitative studier, da man vanskelig kan «fryse» en sosial setting (Bryman & Bell, 2007; Saunders mfl., 2009). I tillegg ligger det i kvalitativ forsknings natur at forskeren selv er instrument for datainnsamlingen. Mellommenneskelige relasjoner vil dermed ha innvirkning på resultatet (Johannessen mfl., 2004; Thagaard, 1998).

En alternativ tilnærming til relabilitet er å vurdere i hvilken grad jeg selv og intervjukonteksten har påvirket respondentene. En måte jeg som intervjuer kan påvirke respondentene, er gjennom kommentarer, tonefall eller kroppsspråk. Saunders mfl. (2009) refererer til dette som *interviewer bias* – forskyvning av data som følge av intervjuers atferd. I rollen som intervjuer har jeg derfor forsøkt å være bevisst på min egen fremtoning og da spesielt ha til hensikt å holde et nøytralt kroppsspråk og tonefall.

Så langt som mulig har jeg tilstrebet å stille respondenten åpne spørsmål, slik at vedkommende kan prate om de momenter som blir ansett som viktig. Lukkede spørsmål er holdt til et minimum og benyttet først og fremst i de situasjoner hvor det har vært behov for avklaring av konkrete fakta eller meningsinnhold. Ved behov for avklaring av meningsinnhold har jeg forsøkt å benytte spørsmål uten ladning, av typen «*Forstår jeg deg riktig hvis ...*». I noen fall har jeg også stilt avklarende spørsmål av typen «*Kan du forklare ...*».

I en intervjukontekst er det imidlertid også andre faktorer enn intervjuers atferd som kan påvirke de data som avgis (Saunders mfl., 2009). Mellommenneskelige relasjoner kan gjøre det lettere eller vanskeligere å få frem opplysninger som kan ha betydning for resultatet i forskningen, og tillit til forsker kan være avgjørende for å avdekke informasjon av mer sensitiv karakter. Hvor intervjuet avholdes kan også spille inn på respondentens villighet til å avgi informasjon (Repstad, 2004).

For å etablere den største mulige tillit hos respondenten har jeg fra første kontakt forsøkt å opptre så ryddig og profesjonelt som mulig. Det innebærer blant annet å ha forberedt presis

og god informasjon om hva intervjuet går ut på, forventet lengde og hvordan data blir behandlet. Spesielt har jeg vært nøye med å presisere at de opplysninger respondenten gir vil bli behandlet med fortrolighet og at kun anonymiserte data vil bli publisert. Denne informasjonen har blitt formidlet både muntlig og skriftlig. Videre har jeg latt respondenten få bestemme sted for intervjuet, og samtlige er avholdt på respondentens arbeidsplass, i eget rom uten andre tilstede.

Respondentens anonymitet har på ny blitt presisert innledningsvis ved gjennomføringen av intervjuet. For å gjøre respondenten komfortabel med intervjusituasjonen har jeg dernest åpnet med relativt enkle spørsmål som jeg vet at respondenten vil kunne svare på uten betenkeligheter, før jeg har beveget meg over i spørsmål som krever større grad av refleksjon eller representerer personlige meninger.

Intervjuene er gjennomført i en periode som for flere av respondentene oppfattes som relativt hektisk, og tidspress er noe som kan ha en negativ innvirkning på de opplysninger som er mulig å hente ut fra et intervju. Jeg har likevel forsøkt å redusere den innvirkning slikt tidspress kan ha på respondentens evne eller vilje til å avgi god og dyp informasjon ved i forkant å være tydelig på hvor lang tid intervjuet forventes å ta.

Med unntak av ett intervju, er samtlige gjennomført med digital opptaker. Dette er gjort for at jeg skal kunne sitere ordrett de opplysninger som avgis, og for at jeg skal kunne lytte til og reflektere over det som faktisk blir sagt også i etterkant av intervjuet. Samtidig er det en risiko for at respondentene kan føle ubehag når dem er oppmerksomme på denne formen for lagring av informasjon. Derfor er det i min dialog med respondentene presisert at lydopptakene ikke vil bli lagret etter endt transkribering, og jeg sitter med et inntrykk av at respondentene har vært komfortabel med bruk av slik opptaker. Samlet sett mener jeg bruk av lydopptaker drar i retning økt relabilitet.

3.5.2 Validitet

Validitet i en kontekst av kvalitative studier handler om hvorvidt valgt metode faktisk kaster lys over den problemstilling man ønsker å belyse (Repstad, 2004), og om oppnådde resultater vil være gyldig i andre kontekster (Saunders mfl., 2009). Det er vanlig å dele validitet inn i to kategorier.

Intern validitet handler om, hvorvidt utredningen faktisk måler det den har til hensikt å måle (Saunders mfl., 2009). Her spiller også forskerens tolkning en rolle (Thagaard, 1998). Utredningens interne validitet vil i dette fall handle om hvorvidt jeg har klart å identifisere de momenter som er av betydning for hvorvidt NARF har påvirkning på regnskapsførere.

I arbeidet med utredningen har det vært viktig for meg å avklare hvordan NARF har ønsket å påvirke sine medlemmer, samt å avdekke i hvilken grad medlemmene faktisk lar seg påvirke. Gjennom to intervjuer med Lund (NARF) og ti intervjuer med ledere av ulike regnskapsbyråer, har jeg samlet inn en rik mengde data som danner grunnlag for den analysen som er utført. Gjennom innsamling og analyse har jeg også hatt muligheten til å påvirke dataene gjennom egne perspektiver og kunnskap. Jeg har derfor iverksatt tiltak for å ivareta utredningens interne validitet.

Ett av disse tiltakene handler om å sikre at utsagn med uklart meningsinnhold avklares. I en intervjukontekst er dette gjort ved å be respondenten gjenta eller omformulere sitt svar, ved å reformulere spørsmål eller stille avklarende oppfølgingsspørsmål.

For å ytterligere å ivareta korrektheten i gjengivelsen av respondentens meninger er det foretatt lydbåndopptak som kort tid etter er transkribert. Gjennom mitt arbeid med analyse har jeg i tillegg sørget for å kontrollere benyttede sitater mot hovedkilden for å sikre at meningsinnholdet ivaretas på korrekt måte.

At datainnsamling er foretatt i respondentens lokaler er også av betydning for utredningens validitet, i det at det gir meg som intervjuer informasjon ut over det som uttrykkes med ord, eksempelvis et generelt inntrykk av arbeidsplassen, miljø, kollegaer mv. Dette fremmer min evne til å tolke dataene i en korrekt kontekst.

På bakgrunn av overstående mener jeg at min utredning er gjennomført på en måte som ivaretar intern validitet på en god måte.

Ekstern validitet refereres ofte til som overførbarhet eller generaliserbarhet, og handler om hvorvidt det er mulig å overføre resultatene fra utvalget i utredningen til en større populasjon (Saunders mfl., 2009). En slik vurdering kan for eksempel være hvorvidt mine funn vil la seg overføre til relasjonen mellom Den norske revisorforening og dets medlemmer, eller til moderne organisasjoner som utøver mye av sin virksomhet gjennom nettverk og relasjoner.

Kvalitative undersøkelser har ofte lav ekstern validitet, fordi de vanligvis består av forskning på relativt små utvalg. Det kan dermed være vanskelig å generalisere funnene på en større populasjon (Saunders mfl., 2009). Verdiene av denne typen forskning ligger imidlertid i den dype og rike informasjonen som kommer frem, noe som veier opp for den manglende muligheten til å generalisere (Saunders mfl., 2009).

Det følger dermed implisitt at min utredning må sies å ha lav ekstern validitet. Jeg mener likevel at funnene er interessante, og det er mulig at de vil kunne være nyttige bidrag til ytterligere studier av påvirkning uten formell makt. For å kunne generalisere, må det imidlertid mer og bredere forskning til. Studiens lave eksterne validitet oppfattes av meg ikke som et problem, da det ikke har vært mitt formål å kunne si noe om en bredere populasjon.

3.5.3 Etske vurderinger

Forskningsetikk handler om å opptre anstendig overfor dem som berøres av arbeidet på noe vis, enten som deltaker eller som interessent og å ivareta deres rettigheter. Etske utfordringer kan oppstå i alle faser av forskningsarbeidet, og det er derfor viktig å være bevisst på hvilken rolle man har som forsker, og hvordan berørte parter påvirkes (Saunders mfl., 2009).

I mitt arbeid har jeg lagt til grunn de etske retningslinjer som er utarbeidet av NHH («nhh.no», udatert) samt de anbefalinger som følger av Saunders mfl. (2009) og (Thagaard, 1998). Arbeidet har også vært meldt Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste AS (NDS) – personvernombudet for forskning – og utført i henhold til deres krav om personvern og kvalitetskontroll.

Valg av forskningsspørsmål er foretatt med god hjelp fra veileder og i lys av mine samtaler med NARF og kunnskap om tidligere forskning. Flere problemstillinger har vært aktuelle, og jeg har ved utvelgelsen vært opptatt av at utredningen skal gi et selvstendig og uhildet bidrag til forskningen.

Gjennom arbeidet med utredningen har jeg tatt mål av meg å opptre profesjonelt og med respekt for de involverte parter. Respondenter har blitt informert om premissene for gjennomføringen av intervjuene, som blant annet er at deltakelse er basert på frivillighet, og at det vil være mulig å trekke sin deltakelse både før, under og etter at intervjuet er

gjennomført. Jeg har også søkt å være åpen om forskningens natur og formål, og hvordan data vil bli anvendt og lagret, slik at respondentene selv kan foreta en informert vurdering av hvorvidt de ønsker å delta eller ikke.

Alle respondenter tilknyttet regnskapsbyråer har deltatt i en forståelse av at deres bidrag blir behandlet konfidensielt og at eventuelle sitater vil bli fremstilt i anonymisert form. Det er derfor kun jeg som har kjennskap til respondentenes identitet og til hvilke bedrifter de er tilknyttet, og det vil kun være jeg og respondenten som vil kunne gjenkjenne utdrag fra samtaleene som er ført.

Som en konsekvens av løftet om konfidensialitet har alle intervjuer blitt transkribert og dernest er alle respondenter tildelt en ID. Enhver kopling mellom ID og person er deretter tilintetgjort. Det betyr at utsagn fra de enkelte respondenter for ettertiden ikke lenger kan forbindes med noen bestemt person eller bedrift. Etter transkribering har alle lydopptak så blitt slettet. Deltakerne er imidlertid orientert om at de kodete dataene vil bli oppbevart og kunne bli benyttet til andre forskningsformål innenfor FOCUS-prosjektet.

4. Resultater

I dette kapittelet vil jeg trekke frem de viktigste funnene fra mine samtaler med respondentene. Funnene danner grunnlaget for å besvare forskningsspørsmålet «*Hvordan få til endring uten formell makt?*». Diskusjon av funnene er presentert i kapittel 5.

Jeg har valgt å dele funnene inn i fire deler. Innledningsvis presenterer jeg hvordan regnskapsførerne ser på utviklingen i egen bransje. Her belyses viktige bransjetrekk i et historisk perspektiv. Det er to sentrale grunner til at denne informasjonen er relevant. For det første gir det leseren et innblikk i bakteppet for de utfordringer NARF mener bransjen står overfor. For det andre vil erfarte endringer påvirke regnskapsførernes kognitive referanserammer, som igjen danner grunnlaget for hvordan den enkelte tolker sine omgivelser – nåværende og fremtidige trusler, muligheter og utfordringer.

Del to belyser viktige bransjetrender og regnskapsførernes forventninger nettopp til fremtiden. Hensikten er å avdekke i hvilken grad regnskapsførerne mener at det foreligger et reelt behov for endring, altså hvorvidt det vil være fornuftig å endre seg.

I del tre behandler jeg regnskapsførernes syn på hva som er rådgivning og i hvilken grad dette faktisk ytes i bedriftene. Jeg belyser også hvordan respondentene opplever rollen som rådgiver, i den grad de tilbyr dette.

Avslutningsvis ser jeg nærmere på i hvilken grad regnskapsførerne opplever at NARF faktisk påvirker dem selv og byrået de representerer. Disse to delene vil samlet kunne gi leseren et innblikk i hvorvidt NARF har lyktes med å endre regnskapsførerne i den retning foreningen har ønsket.

Uttalelser fra regnskapsførerne er anonymisert. Respondentene omtales som R1-R10 og alltid som hunkjønn, uavhengig av det faktiske intervjuobjektet.

4.1 Bransjens utvikling

I mine samtaler med respondentene er de bedt om å trekke frem de viktigste endringene som har funnet sted i bransjen i de senere år. Hensikten med dette er todelt: På den ene siden gir

dette et informativt innblikk i bransjens dynamikk. På den annen side gir det også en anledning til å foreta analyser i kontekst av skjemateori og sensemaking.

Skjemateori forteller oss at opparbeidet kunnskap er vesentlig både for tolkning av omgivelsene og for beslutningstaking. Regnskapsførernes syn på bransjens utvikling, observerte trender og egne erfaringer kan derfor gi oss verdifull informasjon om hvorfor de velger å agere – eller å la være å agere – på NARFs oppfordring om å tilby rådgivningstjenester. Erfarte endringer vil i tillegg kunne ha implikasjoner for regnskapsførernes endringskompetanse og endringskapasitet.

Gjennom mine samtaler med respondentene kommer det frem at mange opplever at bransjen gjennom de senere år har hatt en kontinuerlig utvikling. Det er spesielt to hovedelementer som peker seg ut – *teknologiske endringer* og *endringer i lovverk*. Disse har, på ulike vis, hatt stor betydning for regnskapsførernes arbeidshverdag.

4.1.1 Teknologiske endringer

Teknologiske endringer har vært en del av regnskapsførernes arbeidshverdag i flere tiår allerede. En respondent illustrerer ved følgende: «(...) går man 20 år tilbake så er man nesten tilbake på de der [som] du brettet ut og skrev på, til data.» R6, med henvisning til bokføring på papir. En annen trekker frem et liknende scenario: «Når mail kom skjønte jeg ikke hva jeg skulle med det, og nå kan jeg ikke klare meg uten». R2.

Overgangen har ikke bare handlet om å flytte arbeidet fra papir til fagsystemer – også arbeidsoppgavene har endret karakter. En regnskapsfører påpeker: «Så har du dette her med teknologien som endrer seg, altså arbeidsmetodikken har jo endret seg veldig fra ren punching til... I dag er det jo henting av data her og transaksjoner der, der du får en mer controllerbit» R1.

Den teknologiske utviklingen har også endret hvordan regnskapsførerne forholder seg til kunder, revisorer og det offentlige: «Tidligere så skrev vi ut alt mulig på papir og leverte til kunden. Nå (...) får nesten folk bare regnskapet over mail. (...) Vi slipper å ha kunden inne for å signere på en haug med likningspapirer, alt skjer i Altinn med elektronisk signatur.» R7. Hun fortsetter: «Alle bilag oppbevares elektronisk. Det vil si at overlevering til de revisorene som kan motta det på mail, så får de bare en mail med hele regnskapet, alle bilag og alt.» R7. Sammenfattet sier altså regnskapsføreren at den teknologiske utviklingen

medfører at regnskapsførerne kommuniserer annerledes med både kunder, revisor og det offentlige. Samtlige parter sparer tid og informasjonsflyten er mer effektiv.

4.1.2 Fravalg av revisjon for mindre foretak

I 2011 ble kravet om revisjon av regnskap for små aksjeselskaper opphevet. Flere regnskapsførere trekker frem at dette har medført at flere revisorer har begynt å tilby regnskapstjenester: *«Det som jeg ser er jo det at i og med at revisorene fikk mindre å gjøre når revisjonsplikten falt vekk, så har de startet egne regnskapsbyråer, og dermed så har du fått en konkurrent til.»* R8. En annen respondent observerer samme trenden: *«Ja, med tanke på at revisjonsselskaper starter opp så er det jo noe du merker, altså ...»* R4.

Revisorenes inntreden i bransjen anses av dem jeg har pratet med som en relativt sett liten trussel: *«Vi trodde jo en stund dette, når fravalget kom på revisjon, at en del av revisorene skulle konkurrere oss ut på regnskap, men det skjedde jo ikke. Det var én revisor som stakk av med to kunder (...).»* R5.

Når regnskapsførerne blir spurt om hvorfor det er slik, fremheves kundelojalitet som et hovedargument: *«De som har regnskapsførere, de har stort sett et veldig godt forhold til regnskapsføreren sin. Og når revisjonsplikten forsvinner, så er det ikke sagt at de vil gå til revisjonsselskapet. Hvis regnskapsbyrået kan tilby den samme tjenesten med den samme kompetansen, så blir de stort sett værende»* R4. For andre er pris en viktig faktor: *«Jeg tror nok ikke at alle de revisorene som begynte med regnskap har fått det helt til. Men jeg tror nok kanskje [kundene] må betale litt mer - de har jo høyere timepris ...»* R5. *«Prisen [vår] vil jo likevel slå dem sønder og sammen.»* R6.

For flere byråer har bortfall av revisjonsplikt ført til økt arbeidsmengde og økt ansvar. Dette skyldes at regnskapsførerne har overtatt ansvaret for utarbeidelse av årsregnskap og likningspapirer for de kundene som har valgt bort revisor. En respondent forklarer det slik: *«(...) det vi før i tiden skulle gjøre, det var å utforme et resultat. [Ansvaret for] balansen, det var ikke vårt, så det sendte vi over [til revisor]. (...) Og nå når man da er nødt til å ta den biten med at man har ansvar for alt, så blir man nødt til å følge opp kunden på en annen måte, du har et større ansvar når du sender inn papirene til Skatt Vest, du må være tryggere på at det du sender fra deg faktisk er gått gjennom.»* R6.

4.1.3 Endringstakt

Regnskapsførerne oppfatter at de arbeider i en bransje som både historisk sett og fortsatt er i stadig endring. Mange endringer har imidlertid vært av en karakter som gir byråene en viss fleksibilitet i forhold til hvordan man forholder seg til dem. Dette gjelder spesielt teknologiske endringer, som det å ta i bruk fagsystemer og nettbaserte tjenester: «*Altså, når Altinn kom, så kom jo Altinn. Og for vår del så hev vi oss på det og sendte da inn alt via Altinn, selv om vi kunne sende inn alt på papir*» R7. Lanseringen av Altinn-portalen stilte altså ikke noe krav til at regnskapsførerne begynte å gjøre jobben annerledes – de byråene som ønsket kunne dermed utsette implementeringen av denne i sin arbeidsflyt til de var klare til å ta den i bruk.

Det er også regnskapsførernes erfaring at innføring av teknologiske nyvinninger tar tid, selv i de fall hvor man opererer med tvungen endring. Et eksempel er EHF (Elektronisk handelsformat – et format for utveksling av salgsdokumentasjon): «*Alle statlige virksomheter skulle jo begynne å kreve faktura på EHF pr. 1. juni 2012, men det skjedde jo ikke. Det har vært en sånn gradvis innføring. Det er oppe og går nå, men nå er vi jo i 2014. Så det tar tid ja, og det er ikke oss det har stått på!*» R10. Respondenten går her langt i å si at så lenge man holder seg normalt oppdatert på det som skjer i omgivelsene, så vil regnskapsbyrået har relativt god tid til å tilpasse seg endringene.

Oppsummering

Teknologisk utvikling har medført endringer i både arbeidsoppgaver og arbeidsmetodikk. Den har også bidratt til at regnskapsførerne kan jobbe mer effektivt. I tillegg har samhandling med kunder, revisor og det offentlige blitt lettere.

Bortfall av revisjon for mindre selskaper har også endret bransjen, men ikke på den måten som flere hadde antatt på forhånd. Ingen av regnskapsførerne snakker om økt konkurranse som følge av lovendringen, og noen påpeker at endringen heller har gitt dem mer å gjøre enn tidligere.

På tross av at endringene har vært vesentlige, så har de skjedd gradvis og over lengre tid. Ingen av regnskapsførerne har hatt problemer med å tilpasse seg slike endringer.

4.2 Endringsbehov

I denne delen ser jeg nærmere på hvilke endringsbehov regnskapsførerne mener bransjen står overfor. I første del av kapittelet presenterer jeg trender i bransjen akkurat nå – et øyeblikksbilde av regnskapsførernes arbeidshverdag. Derne presenteres respondentenes forventninger til fremtiden. Hensikten er å gi leseren et inntrykk av hvorvidt regnskapsførerne opplever et reelt behov for endring, og i så fall hva som driver dette behovet.

4.2.1 Trender i bransjen

I mine intervjuer har jeg spurt respondentene hva de mener preger bransjens utvikling i øyeblikket, og som har betydning for det enkelte byrå. Hovedpunktene som trekkes frem er at regnskapsførerne opplever en stadig økende arbeidsmengde, samtidig som arbeidsoppgavene og dialogen med kundene er i endring. Respondentene er langt på vei enige med NARF i at bransjen på sikt vil måtte gjennomgå betydelige endringer, men deler seg i synet på hvor raskt den teknologiske utviklingen vil gå og hvor raskt man forventer at en endring blir nødvendig.

Økende arbeidsmengde

I forrige delkapittel så vi at bortfall av revisjonsplikt for små foretak har gitt flere regnskapsførere mer å gjøre. Økt arbeidsmengde synes å være en trend, og bortfall av revisjon er bare en av flere årsaker som respondentene trekker frem.

En annen sentral faktor synes å være regelverk og endrede krav fra det offentlige: *«Det er jo både komplekst regelverk, andre arbeidsoppgaver, og det vi jobber med vokser i volum. Du har også Finanstilsynets krav om dokumentasjonen av arbeidet (...). Det går veldig mye tid med på kvalitetssikring, altså arbeid ut over det produktet vi leverer både til det offentlige og kunden»* R1. En annen regnskapsfører sitter med samme opplevelsen: *«Og så er det blitt et sånt papirvelde, at du skal dekke ryggen din uansett. (...) Det er dokumentasjon på at vi skal forklare alt hva vi har gjort, og alle interne rutiner her hos oss»* R3, som presiserer at dette naturlig nok får følger for kundene: *«Altså, du har et pitte lite selskap med fem bilag, og du skal dokumentere at du har sjekket ditt og sjekket datt og gjort sånn og laget lønn og levert inn og ut og - det er et stort, ja, masse sånne bortkastede ting som gjør at vi bruker mer tid på kundene (...) Ting blir dyrere for dem.»* R3.

Som jeg tidligere har vist, så oppfatter regnskapsførerne at den teknologiske utviklingen har gjort dem mer effektive i arbeidet. Paradoksalt nok opplever imidlertid også flere regnskapsførere at teknologi er en medvirkende årsak til at arbeidsmengden går opp: «*Nå sier Skatteetaten [at] nå skal de reformere dette med lønn, det skal sendes inn hver måned, og det skal sendes [elektronisk] rett fra systemet.*» R2. Men dette slår ikke nødvendigvis positivt ut for hverken kunden eller regnskapsføreren, for «*(...) nå må vi kontrollere oftere, nå må vi kontrollere hver måned i stedet for annenhver måned slik vi gjorde før. Kanskje det er lettere for [myndighetene], men det er ikke lettere for oss.*» R2. Synspunktet bekreftes fra flere hold. En annen respondent kommenterer: «*Vi får stadig nye oppgaver. Nå kommer f. eks. A-meldingen [månedlig elektronisk lønnsrapportering]. Konsekvensen er jo bare at vi får mer å gjøre, vi må rapportere oftere enn før*» R10.

I sum sier altså regnskapsførerne at det blir mer kostbart å betjene hver kunde, som i neste omgang gjør det dyrere for kunden å kjøpe regnskapstjenester. Dette sikrer naturligvis visse inntekter for byråene, men samtidig er det ikke spesielt populært blant respondentene, fordi det flytter fokus fra oppgaver de synes er mer interessante.

Kundetilgang

En annen trend er at stadig flere kunder outsourcer regnskapsførselen: «*Arbeidsoppgavene har jo endret seg, men er også langt flere enn de gjerne var tidligere. Og det er fordi en vanlig håndverker eller bedrift ser at dette blir for komplekst og det blir for dyrt å ha kompetanse på huset og de outsourcer*» R1, som her viser til at regelverk og teknologi er faktorer som bedrer kundetilgangen.

Generelt beskrives kundetilgangen som god, og de fleste byråer er ikke aktivt på jakt etter nye kunder. En respondent forteller: «*Kundene kommer til meg, det er kø! Det er faktisk et problem, for vi skal passe på kapasiteten vår hele tiden, og det ringer folk til meg hver uke og ønsker å komme inn, men det er ikke lett.*» R5. En annen regnskapsfører uttaler tilsvarende: «*De detter inn her hos oss i hvert fall. Jeg har hele tiden tilgang til nye kunder. Jeg har ikke reklamert – ingen annonsering. Jeg har en nettside, og det er det hele.*» R8.

At byråene opplever pågang fra nye kunder, har også en innvirkning på hvor travel hverdagen oppleves: «*Jeg er ikke interessert i at noen skal finne meg for jeg har for mye å gjøre. De sier det er et luksusproblem, men jeg har nå begynt å lure da. Du får liksom aldri fri, men det er ikke så lett å si nei heller...*» R5. Selv om arbeidsbelastningen kan oppleves

som høy, uttrykker flere av respondentene at dette også gir anledning til å velge bort de mindre interessante oppdragene og i stedet fokusere på de kundene man finner mest interessant, noe som gjenspeiles i følgende uttalelse: *«Vi er faktisk blitt sånn... vet ikke om jeg skal si blærete, men om det ringer nye kunder nå så velger vi litt på øverste hylle, for det har vi anledning til å gjøre.»* R3.

Teknologisk utvikling

Teknologi har til nå vært en viktig driver for endring i bransjen. Mine samtaler har avdekket at det er stor forskjell på hvor aktiv regnskapsførerene er på å ta i bruk ny teknologi. Fire av respondentene jeg har pratet med har et uttalt mål om å være proaktiv i forhold til å ta i bruk de teknologiske mulighetene som kommer med nye bransjesystemer: *«Veldig mange av de store [kundene] nå har scannede bilag. Vi var veldig tidlig ute og har fått veldig bra dreis på det.»* R1. En annen respondent uttaler: *«Vi har et par nettskyer som vi jobber mot, og kunden fakturerer og jeg regnskapsfører og det er inne i det samme programmet, samme stedet. Så det har blitt veldig bra. (...) Og dette selger vi aktivt ut også, for det er klart: Det sparer oss for arbeid å slippe å sitte og punche alle utgående fakturaer, og det sparer kunden penger...»* R3. Disse selskapene har altså en bevisst strategi om å bruke IT-verktøy aktivt for å oppnå mer effektiv regnskapsførsel.

En av regnskapsførerene som aktivt satser på bruk av IT-verktøy trekker frem at den nye arbeidsflyten endrer på kontakten mellom kunden og regnskapsføreren: *«Tidligere satt regnskapsføreren på sitt kontor og førte kundens regnskap. Det var lite samarbeid med kunden på detaljplan – mye av dialogen handlet om å få inn bilag til rett tid. I dag er det slik at kunden gjør noe av arbeidet selv. Du får elektronisk dokumentflyt og regnskapet blir i større grad et samarbeid mellom regnskapsføreren og kunden. Alt takket være bruken av elektroniske systemer som begge jobber i!»* R10.

Flertallet av respondentene har imidlertid valgt en litt mer reaktiv holdning til ny teknologi. Årsakene er ulike. For noen regnskapsførere handler dette om å arbeide innenfor ens egen «komfortsone»: *«Nei, jeg vil helst gjøre det slik som jeg kan.»* R5, om forholdet til bruk av ny teknologi, underforstått at det er tryggere å jobbe med kjente systemer. En annen regnskapsfører sier i praksis mye av det samme når hun uttaler at *«Sjansen for å gjøre feil med alt som er nytt er jo mye større»* R6.

Det hyppigste argumentet for å ikke ta i bruk ny teknologi, ligger imidlertid i at det ikke etterspørres fra kundens side: *«Det er noen som er veldig aktive på spesielt dette her med scanning og elektronisk og sånne ting. (...) Det er helst der jeg føler at vi kanskje egentlig henger etter. Men det har ikke vært ønskelig fra kunden, og da har ikke vi satt i gang noe.»*

R8. En annen regnskapsfører bruker elektroniske skattekort som eksempel: *«Regnskapssystemene våre har jo hatt mulighet til å importere dette lenge, hente det fra Skatteetaten. Men vi gjorde jo ikke det før vi måtte. Og kundene har jo ikke etterspurt det heller, sant, og de bryr seg jo ikke om de må levere et skattekort eller om vi bare henter dem rett fra Skatteetaten.»* R2. Disse regnskapsførerne føler altså at incentivene for å ta i bruk de mulighetene som ligger i teknologien ikke er tilstede.

4.2.2 Forventninger til fremtiden

Når regnskapsførerne blir spurt om hva som vil prege utviklingen de nærmeste fem årene, fokuserer samtlige på økt digitalisering og større innslag av elektroniske transaksjoner: *«Jeg tror vi får en stor endring nå i løpet av de nærmeste årene. (...) Da tenker jeg på digitalisering av transaksjoner, altså det å ta vare på de elektroniske transaksjonene og gjøre det på en profesjonalisert måte.»* R7. En annen respondent utdyper: *«Det er jo det med automatiserte prosesser, at bilag gjerne scannes inn og så leses de av og mer eller mindre føres i regnskapet. Kunden tar gjerne og fakturerer selv, eventuelt tar lønnskjøringen, at de kopler seg inn på våre systemer og gjør det meste. Bankavstemming kan gå automatisk. Utgangspunktet er gjerne det eneste du puncher av bilag - små lapper, reiseregninger, sånne ting. Men jobben blir da å se over at alt er korrekt. Og det vil jo si, egentlig [at man blir mer en] controller.»* R1.

Overstående viser at regnskapsførerne er helt enige med NARF i hvilken retning utviklingen går, og man forventer at arbeidsoppgavene vil endre seg. Der det imidlertid oppstår uenighet, er i spørsmålet om hvor raskt disse endringene vil inntreffe. De mest ivrige regnskapsførerne er på linje med NARF når de hevder at utviklingen fremover vil gå raskere enn hva den tidligere har gjort: *«Jeg er ganske sikker på at der vil det skje veldig mye nå i løpet av en treårsperiode. Mye mer enn hva vi gjerne har sett de siste ti årene.»* R7. Noen tegner et relativt dramatisk bilde av konsekvensene for de som ikke snart omstiller seg: *«De som ikke får på plass elektroniske transaksjoner er borte om fem år»* R10. *«I løpet av de neste fem årene så kommer det til å skje drastiske endringer. Og da må du henge med i svingene for hvis ikke er du død.»* R4.

Det synes imidlertid som om de fleste av respondentene ikke deler denne oppfatningen. Spesielt påpekes at det fortsatt vil være deler av kundemassen som ikke er klare for – eller ønsker – en endring: *«Altså, jeg har kunder som nesten ikke bruker faks en gang fremdeles, og mail - det synes de jo er helt.. Og nettbank? Hva er det for noe?? Altså, vi har alle sorter kunder. Og at alle sammen er over på det elektroniske i løpet av et par-tre år, det tror jeg ikke noe på.»* R3. En annen respondent uttaler følgende: *«(...) det er ingen tvil om at vi kommer til å få mer digitalisering, mer kommer til å gå automatisk - det går den veien, det er jeg 100% enig med NARF og hvem det skal være som sier det. Jeg er bare uenig om hvor fort det går. For, jeg tror ikke det går så fort som [NARF] tror.»* R2. Hun illustrerer ved følgende eksempel: *«Hvis du spør en som er under 30 om [telefaks] ... De vet jo knapt hva en faks er. Men vi har fortsatt kunder som driver med det. Og nå kuttet DNB faksen sin. (...) Så det som skjer nå er at vi fakser [lønnslisten over til kunden], han signerer den, han fakser den tilbake og vi scanner den til DNB. Hvis vi spør: "Kan vi sende det på mail?" Han kommer til å bytte regnskapsfører... Han er ikke der, og det må han få lov til å være.»* R2.

Det vi kan lese av overstående, er at denne gruppen regnskapsførerne mener det vil være et marked for byråer som ikke baserer seg på elektroniske tjenester også i tiden som kommer. Samtidig mener de at det vil skje en naturlig overgang til elektroniske transaksjoner etter hvert som kundemassen læres opp eller det oppstår generasjonsskifter: *«Jeg tror at noen kunder vil bli mer automatisert, slik som NARF sier, men jeg tror at mange ut av de små våre ikke vil komme der. Det tror jeg ikke. Jeg tror det er mange små som vil fortsette på samme måte [som i dag]. Mens de unge [bedriftslederne], de vil gå rett på det nye.»* R5.

Oppsummering

Endringer i krav til lovpålagt rapportering og dokumentasjon har gjort betjeningen av hvert enkelt kundeforhold mer omstendelig, og arbeidsmengden er oppadgående. Byråene opplever i tillegg god kundetilgang. En travel arbeidshverdag, kombinert med lav etterspørsel etter elektroniske tjenester hos kunden, gjør at mange regnskapsførere tar et bevisst valg om å ikke tilby det aller nyeste av muligheter på teknologifronten.

Teknologi fremheves som den viktigste driveren for endring i tiden som kommer. Bransjen er enig med NARF i at man beveger seg i retning av stadig større andel av elektroniske transaksjoner. Samtidig er man delt i synet på hvor stor betydning dette vil ha for byråene på kort og mellomlang sikt. Et flertall av respondentene mener at endring må skje med

bakgrunn i etterspørsel fra kunden, og inntil denne etterspørselen gjør seg gjeldende, velger mange å fortsette som før.

4.3 Regnskapsføreren som rådgiver

Essensielt i NARFs kommunikasjon om behovet for endring, er at regnskapsførerne bør se til rådgivning som et mulig forretningsområde. I denne delen ser jeg nærmere på i hvilken grad, og eventuelt på hvilken måte regnskapsførerne tilbyr rådgivningstjenester til sine kunder. Jeg finner at samtlige regnskapsførere ifølge dem selv tilbyr en eller flere former for rådgivning, men hva de legger i begrepet, hva de velger å ta betalt og hvor krevende de betrakter rollen som rådgiver, kan variere til dels ganske betydelig.

4.3.1 Egenskaper ved rådgivning

I kapittel 3.2 ble NARFs forståelse av rådgivningsbegrepet definert. NARF opererer med merkelappen *regnskapsnær* rådgivning, som altså omfatter rådgivning knyttet til økonomistyring, økonomisk-administrative gjøremål og spissfaglige kompetanseområder som skatt mv.

Mine samtaler med regnskapsførerne avdekker at de i liten grad har en slik uniform oppfatning av hva begrepet rådgivning omfatter. En regnskapsfører uttaler at «*For meg så er det analyse, forklare kunden tallene. Eventuelt komme med, gi råd, som vi kan se ut i fra regnskap i forhold til drift, økonomi.*» R8. Her vises det altså i stor grad til økonomisk rådgivning og dels også til økonomisk-administrativ rådgivning. En annen respondent formulerer seg slik: «*Jeg mener det er alt som ikke har med [daglig føring av] regnskap å gjøre, i bunn og grunn.*» R2. Dette innebærer at alt av kundebetjening som gjerne faller naturlig på regnskapsfører, men som ikke handler om føring av regnskapet – eksempelvis håndtering av NAV-skjema – vil være å betrakte som rådgivning. Av andre tjenester regnskapsførerne trekker frem som rådgivning er «*(...) å hjelpe folk med å stifte selskap og komme i gang med det, (...) å skulle avvikle selskap, (...) å bistå med oppkjøp av selskaper, lage verdivurderinger, beregne gevinster og sånn*» R7. Dette er områder som i NARFs definisjon omtales som spissfaglige kompetanseområder.

Det synes ikke å være uenighet om at de områder som NARF omtaler som rådgivning faktisk også er rådgivning. Det synes som imidlertid som om det er noe uenighet knyttet til

hvor vidt man skal tillate seg å la rådgivningsbegrepet favne. Flere av respondentene velger for eksempel å definere arbeidet med å utarbeide årsregnskap og likningspapirer som rådgivning. Én av respondentene er tydelig uenig i dette: *«Utarbeidelse av årsoppgjør er egentlig ikke rådgivning, jeg regner det mer som regnskapsproduksjon»* R1, og legger til: *«Men det er klart at det kan være en del rådgivning rundt årsoppgjøret, ved gjennomgangen, der du ser på ting og kostnadsutvikling, inntektsutvikling, nøkkeltall, der det blir diskutert tiltak. Da er du nok med en gang over på rådgivning. Men det rådgivningsbegrepet, det tror jeg blir en del misbrukt, og en del nærmest er faktapresentasjon.»* R1.

En regnskapsfører oppsummerer sin forståelse av rådgivning slik: *«Det er egentlig bare fantasien som stopper hva du kan rådgi folk i. Men i og med at vi er nå regnskapsførere så bør det jo ha noe med økonomi og regnskap og drift av selskapet å gjøre.»* R3.

Det vi kan tolke ut fra disse utsagnene er at det er en relativt stor aksept for at rådgivning kan favne vidt, men det oppstår en uenighet knyttet til avgrensningen mellom rådgivning og tradisjonell regnskapsføring.

4.3.2 Tilbud, etterspørsel og prising av rådgivningstjenester

Blant byråene representert i utvalget har halvparten tatt et strategisk valg om å aktivt tilby rådgivning til kunden. Dette er byråer som opplever konkret etterspørsel etter rådgivningstjenester: *«Tidligere har jo regnskapskontorene vært redd for å ta på seg nye arbeidsoppgaver. Og kunden etterspør [rådgivning] (...) og det har ofte vært ting som vi har dyttet videre til revisor.»* R2. En annen mener at *«(...) det er den veien det går, at du må analysere mer, du må inn på rådgivning, du må presentere noen tall for dem på en grei måte»* R8, med klar henvisning til at behovet er der, og det må dekkes.

For de øvrige byråene oppgis flere grunner til at de ikke har valgt å satse strategisk på rådgivning. Én regnskapsfører uttaler at *«(...) hvis du omsetter for to-tre millioner, kanskje ti, så har du stort sett veldig kontroll med hva du driver med (...). Og når vi sier det at: "Du må få ned kostnadene!", så er det den rådgivningen de trenger, de trenger ikke så mye mer rådgivning sånn generelt. Da bruker de jo andre, som banken ved lån eller, ja. Så jeg klarer ikke helt å se det store behovet for all den rådgivningen som NARF mener skal gjøres.»* R4. For henne oppleves altså ikke etterspørselen som vesentlig. For andre handler det ikke om etterspørsel, men om mangel på tid til å utvikle et rådgivningskonsept: *«Kapasitet er egentlig min begrensning, egentlig i det store og det hele. (...) Ja, jeg jobber for mye.»* R5.

En annen respondent uttaler tilsvarende: *«Vi går på kurs og skal lære om at vi skal selge inn så utrolig mye ekstra ting til kunden, som vi ikke har tid til å gjøre.»* R3. Disse regnskapsførerne har altså mer enn nok med å håndtere «nå»-situasjonen.

I tillegg oppgis også manglende motivasjon som årsak til at man velger å ikke fokusere på rådgivning: *«Det er ikke usannsynlig at det ville vært et marked [for å satse på rådgivning], men det er ikke et marked jeg er interessert i å ta tak i.»* R4. Det vi kan forstå ut i fra hennes kommentar, er at hun trives godt med de arbeidsoppgaver hun har i dag og ønsker ikke å utvide sitt tjenestespekter.

Når respondentene går i dybden på hvilke tjenester de faktisk yter til sine kunder, kommer det interessant nok frem at samtlige likevel tilbyr en eller flere former for rådgivning. Det skjer imidlertid uten bruk av rådgivningsmerkelappen. En respondent forteller: *«Jeg vil jo påstå at vi driver med rådgivning vi også, men jeg har ikke lagt det som eget felt, sånn - "Nå skal vi drive med rådgivning".»* R3. Den samme holdningen er å finne hos andre: *«Veldig mye av det vi gjør er rådgivning, men (...) vi kaller det ikke rådgivning»* R5.

Forskjellen i hvor bevisst man er på når man tilbyr rådgivning gjenspeiles også i byråenes prisstrategi. De byråer som aktivt satser på rådgivning differensierer konsekvent på pris og tar bedre betalt for dette, sammenliknet med ordinær regnskapsføring: *«Og når det gjelder priser så prøver vi å differensiere det. Bokføring har én pris, det er billigere... Men vi har jo selvfølgelig lavere pris på arbeidskraft. Og så har du årsavslutning og likningspapirer, det har en høyere pris. Og nå rådgivning, det blir en egen pris. Og så har vi fastpris på en del ting som kunden ikke er i stand til å gjøre selv, men vi gjør det på fem minutter, så timeprisen hadde ikke forsvart jobben vi gjør for dem - betalingsvilligheten deres er høyere, så vi har en del fastpris på en del ting som vi tjener veldig gode penger på.»* R2. En annen respondent bekrefter at kunden er vant til å betale mer for det som strekker seg ut over vanlig regnskapsføring og forteller at *«Vi har forskjell på kr. 275,- i timen mellom regnskap og rådgivning.»* R7.

Den samme klare prisdifferensieringen er ikke å finne hos de som yter mer tilfeldig rådgivning. Noen av respondentene tar riktignok bedre betalt for visse typer repeterende tjenester som kunden uansett må ha utført, som for eksempel *«(...) likningspapirer og finansregnskap»* R9. Én påpeker at *«å ta årsoppgjør er jo og på en måte rådgivning»* og føyer til at *«Der tar vi jo høyere timepris.»* R5. Likevel presiserer hun: *«Hvis noen ringer*

her og spør meg om noe så tar jo ikke jeg høyere timepris... Fører det på annet regnskapsarbeid, men det er nok ofte rådgivning.» R5. Dette illustrerer at det å ta bedre betalt for bistand ut over vanlig regnskapsføring oppleves som vanskelig for flere av respondentene.

	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10
Tilbyr rådgivning	Aktivt	Aktivt	Passivt	Passivt	Passivt	Passivt	Aktivt	Aktivt	Passivt	Aktivt
Diff. timesatser	Ja	Ja	Ja	Ja	Nei	Nei	Ja	Ja	Nei	Ja

Tabell 4 - Sammenheng mellom byråers aktive satsing på rådgivning og timesatser

En mulig årsak til at det er slik ligger i potensielle forventninger og reaksjoner fra kunden. En regnskapsfører setter seg i kundens sko og uttaler at «Jammen, du gjør jo bare det samme som du alltid har gjort, du fører lønn og sånn og sånn, så kommer du med tips... Om jeg ber deg om en time der vi går gjennom regnskapet og også snakker litt om andre ting - hvorfor skal du ha mer for dette her enn det andre?» R6. Dette synspunktet deles av flere: «Litt av problemet er at kunden ikke er vant til å betale en egen pris for rådgivning» R10. Selv de regnskapsførerne som satser aktivt på rådgivning opplever kundens betalingsvillighet som en utfordring. Én påpeker at «Det beste er jo hvis du da kan finne ting som kunden kan spare penger [på]. Da er de veldig interessert i å betale for det rådet.» R8. Hvis rådgivningen ikke er egnet til å gi bedre lønnsomhet, er derimot betalingsvilligheten langt dårligere. En respondent konkluderer med at «Jeg tror den [betalingsvilligheten] er fraværende i mange tilfeller.» R2.

Det vi kan forstå ut i fra overstående, er at for de som ikke har definert et klart skille mellom hva som er rådgivning og hva som er regnskapsføring, så vil mye rådgivning kunne fortone seg som kundeservice, og det oppleves som vanskelig å ta bedre betalt for dette. Problemet med å ta seg bedre betalt blir større dersom regnskapsfører ikke samtidig kan synliggjøre noen økonomisk gevinst for kunden. En av respondentene oppsummerer det slik: «Det vil nok være viktig for oss å definere litt mer hva vi jobber med, og så putte det innenfor sånne båser: "Nå gjør vi en controllerjobb - nå gjør vi en annen jobb". Hva er egentlig regnskap og hva er egentlig rådgivning, sant? I bransjen vår har det på en måte flytt sammen. Når du har fått ført regnskapet hos et autorisert regnskapskontor så får du på en måte masse rådgivning med i at du får ført regnskapet.» R7.

4.3.3 Rollen som rådgiver

Blant respondentene som satser på rådgivning, gis det gjennom handling og utsagn uttrykk for at de betrakter rollen som rådgiver for annerledes enn rollen som regnskapsfører. Om overgangen mellom rollene uttaler én byråleder følgende: *«Jeg tror at for mange så vil overgangen være vanskelig. Det går jo på det at man har egentlig bare vært vant til å sitte og føre disse bilagene, og i den grad man har snakket med kunden, så har det vært fordi noe har manglet.»* R7, og legger til: *«For å være en god rådgiver må du være litt sånn selgertype også.»* R7. Hun får støtte av en annen respondent, som sier at: *«(...) den omveltningen til å drive med rådgivning, den er krevende. (...) For å si det sånn, hos oss er det kanskje 20% som er i stand til det.»* R2. De fleste av denne respondentens ansatte vil med andre ord ikke kunne fylle en rådgiverstilling, og det benyttes dermed dedikerte personer til rådgivning når byrået påtar seg denne typen oppdrag. En slik strategi finner vi også hos to andre respondenter, som uttaler at de ansetter egne folk til å kun drive rådgivning.

De regnskapsførerne som ikke pr. i dag satser strategisk på rådgivning som eget forretningsområde, ser imidlertid ut til å ha en litt annen oppfatning av hvor krevende det er å bli en god rådgiver. En respondent viser til at *«Det bare kommer litt naturlig»* R5, i forhold til at bedriften allerede yter sporadisk rådgivning, og anser dermed ikke rådgiverrollen for å være veldig annerledes enn rollen som regnskapsfører. Dette understøttes av en annen respondent, som sier at rådgivning *«(...) er det vi driver med hele tiden»*, R9, og viser til at de rådgir kunden gjennom terminrapporter og løpende dialog omkring den enkelte kundes regnskap. For disse respondentene betraktes det å tilby rådgivning som en naturlig utvidelse av rollen og kompetansen de som regnskapsførere allerede har.

Oppsummering

Regnskapsførerne betrakter rådgivning som et samlebegrep for en rekke tjenester som ytes ut over normal regnskapsføring. Slike tjenester kan favne alt fra oppgaver som kunden uansett må ha utført – som for eksempel utarbeidelse av årsoppgjør og likningspapirer – til mer konkrete caser som må løses.

Halvparten av respondentene i utvalget opplever en konkret etterspørsel etter rådgivningstjenester og satser aktivt på å tilby slike tjenester til kunden. Disse har også en klar prisdifferensieringsstrategi og tar bedre betalt for rådgivning enn for normal regnskapsføring.

For de øvrige respondentene oppgis både manglende etterspørsel og mangel på kapasitet som årsak til at de ikke i større grad satser på rådgivning. I den grad rådgivning ytes til kunden, skjer det ofte til samme pris som regnskapsføring. At disse respondentene ikke differensierer på pris, skyldes delvis at de ikke er bevisst på når de yter rådgivning og delvis at de antar at det vil vekke reaksjoner hos kunden dersom det opereres med flere timesatser på arbeid som kan oppfattes som sammenfallende med vanlig kundeservice.

Det er også mulig å spore en klar forskjell mellom respondentene som aktivt satser på rådgivning og de som passivt tilbyr rådgivningstjenester når det gjelder hvor krevende man vurderer overgangen mellom regnskapsfører- og rådgiverrollen. Blant de som aktivt satser på rådgivning gis det klart uttrykk for at rådgiverrollen krever noe ganske annet ved personen som skal fylle den enn hva rollen som regnskapsfører gjør. Blant de øvrige respondentene tenderer svarene i retning av at rådgivning heller betraktes som en rolleutvidelse snarere enn en egen, unik rolle.

4.4 Budskapet fra NARF

Resultatene så langt har avdekket at regnskapsførerne i liten grad opplever at eksterne trusler har spilt noen rolle i deres hverdag. Truslene om økt konkurranse og effektivisering av regnskapsføringen står imidlertid sentralt i NARFs argumentasjon for endring.

Denne delen handler om hvordan kommunikasjonen fra NARF har blitt oppfattet av medlemmene. Innledningsvis vil jeg belyse hvordan fokuset på behov for endring ble etablert. Dette gjøres gjennom utdrag fra mine samtaler med Jørgen Lund (NARF). Deretter vil jeg vise hvordan budskapet har blitt mottatt hos regnskapsførerne, og i hvilken grad budskapet har hatt en betydning for regnskapsføernes hverdag og for relasjonen mellom NARF og respondentene.

4.4.1 Hva NARF har ønsket å formidle

Allerede på slutten av 90-tallet begynte NARF å fange opp signaler som de mente utgjorde et behov for å få til en endring i bransjen. Fokuset den gang var imidlertid ikke først og fremst på eksterne trusselfaktorer, men på det å fremme en identitetsfølelse blant medlemmene i bransjen, å heve kvaliteten og utnytte de muligheter som fantes i tilknytning til regnskapet: *«For det første var det veldig viktig for oss å få endret det stempelen som*

delvis var tilskrevet bransjen fra omgivelsene og som delvis var tilskrevet bransjen internt: Det å føle en underlegenhet i forhold til revisjon. Så det som var viktig for oss, det var å sette fokus på kompetanseheving, bygge en sterkere identitet rundt regnskapsførervirksomheten, som gjorde at man kunne oppjustere sin egen selvtillit. Så var det på kvalitet, å utvikle bedre og sikrere kvalitetsstandarder. (...) Og så var det potensiale i regnskapet som vi selvsagt så, og som mange andre også så, men som alt for få grep fatt i. Det å med relativt enkle analyser gi kundene mer informasjon om hvordan bedriften deres gikk.» (Lund, 2014a). NARF oppfattet altså ikke noen eksterne pressfaktorer som dro i retning av at en endring var nødvendig.

Fokuset på eksterne trusler kom imidlertid relativt raskt: «Det er litt vanskelig å tallfeste det i forhold til årstall veldig nøyaktig. Men jeg tror at vi begynte å snakke veldig tydelig om økt konkurranse og andre aktører som etablerer seg i bransjen, det trusselbildet det kan være, det begynte vi å tydeliggjøre i veldig stor grad i forbindelse med strategiutviklingen i 2002-2003. Vi snakker vel om en tolv år tilbake i tid. Og det vi allerede så da, det var at revisorer i noen tilfeller konverterte fra revisjon til regnskap. Det var en veldig sånn tydelig trusselfaktor.» (Lund, 2014a).

I lys av de observasjoner NARF gjorde seg om regnskapsbransjens interne og eksterne forhold, ble det derfor utarbeidet en strategi som gikk ut på å bevisstgjøre medlemmene. Hensikten var å få byråene til å legge planer for fremtiden, slik at de stod rustet til å møte eventuelle utfordringer. Rådgivning ble trukket frem som et potensielt vekstområde, og stor innsats ble lagt ned i å kommunisere dette til medlemmene: *«Det ble spisset i form av budskap gjennom medlemsmøter, i foredrag og presentasjoner [i erfaringsgrupper – såkalte ERFA-grupper]. Det ble tatt inn som deler av programmet på NARFs årsmøte. Det ble laget nyhetsbrev på det. Etter hvert som vi fikk egen hjemmeside så ble det hele tiden produsert små drypp via nettet.» (Lund, 2014a), som også legger til at det ble innlemmet som en del av NARFs kurspakke, hvilket et stort antall medlemmer benytter seg av. Vi ser altså at kommunikasjonen har vært både massiv og vedvarende, samtidig som NARF har forsøkt å nå hele medlemsmassen. Budskapet har imidlertid ikke vært spisset inn mot ulike typer medlemsgrupperinger: «Nei, altså du kan si, på kursvirksomheten kjørte vi konsepter som kunne passe uansett stor eller liten. Så det var vel ikke noen sånn skreddersøm.» (Lund, 2014a).*

I følge Lund har de eksterne trusselfaktorene blitt viet stadig mer fokus gjennom de senere årene. Likevel erkjenner NARF at truslene i liten grad har materialisert seg: *«Du kan si det at på mange måter så ville det presset [utenfra] avleiret seg i at du så at det var mye større turnover blant kunder, altså at kunder blir veldig mye mer selektiv ved valg av regnskapsfører, at lojaliteten til regnskapsføreren begynte å falle ganske dramatisk for eksempel i en periode på fem-seks år. Og det har den ikke gjort altså. Så lojaliteten og trofastheten blant kundene er veldig stor. Det har vært lite forandret over tid.»* (Lund, 2014a).

NARF erkjenner med andre ord at budskapet ikke har passet helt med virkeligheten. Det betyr imidlertid ikke at budskapet etter deres oppfatning ikke lenger er aktuelt, snarere at de har bommet på hvor raskt truslene vil materialisere seg: *«(...) nå tror jeg at vi står overfor en mye større utfordring enn vi har gjort i de foregående ti-tolv årene. Det har sammenheng med den skybaserte teknologien, altså alt blir mye mer digitalisert. Og de som kommer inn som gründere og som overtar bedrifter eller etablerer bedrifter osv., de har på mange måter det digitale samfunnet inne med morsmelken enn f. eks. 50-60+. Og de vil møte regnskapsføreren med helt andre typer forventninger. Da vil presset – tror jeg – øke.»* (Lund, 2014a).

Om tonen i kommunikasjon fra NARF, uttaler han følgende: *«Jeg vil si at vi har kommunisert en ganske stor utålmodighet, uten at vi har malt fanden på veggene. Vi har vel aldri på en måte sett verdien i det å si at hvis du ikke gjør noe nå så er du ferdig i løpet av fire år. Det blir vel skremselspropaganda som kanskje i de aller fleste tilfeller virker mot sin hensikt eller bare preller av (...)»* (Lund, 2014a).

4.4.2 Mottakelsen blant regnskapsførerne

Ni av ti respondenter er kjent med NARFs budskap om å se til rådgivning som et mulig utvidet forretningsområde. NARF har med andre ord klart å skape en bevissthet hos regnskapsførerne omkring det å ha rådgivning som en konkret tjeneste ut mot kunden.

Noen av respondentene oppfatter NARFs argumentasjon om styrking av identitetsfølelsen som et sentralt argument for å satse på rådgivning. En regnskapsfører uttaler at NARF *«ønsker at vi skal stå mer på lik linje med revisorene. Ønsker å vise at vi kan mer enn bare regnskap. At vi kan mye om regnskap, vi kan mer enn bare bokføre debet og kredit. Vi kan bruke regnskapet til noe og.»* R3.

Hovedargumentet for åtte av de ni er imidlertid at NARF ønsker å forberede regnskapsførerne på hva fremtiden bringer av utfordringer, og hvilke tiltak som kan treffes for å møte disse utfordringene. En av dem uttaler at: *«Det er jo fordi at mange av tjenestene forsvinner. Det blir mindre bokføring og mindre avstemming og kundene gjør mye selv. Det er liksom litt det det går på. Så må du jo tilby noe, eller så forsvinner du jo helt.»* R4. En annen kommenterer tilsvarende: *«De sier jo det at nå forandrer dette seg slik at vi vil ikke lenger tjener penger på regnskapsføring, vi må bruke tiden vår på rådgivning og selge rådgivningstjenester»* R5. Begge respondentene viser her til at NARFs budskap er begrunnet ut i fra en antakelse om at behovet for arbeidskraft relatert til bokføring blir mindre etter hvert som elektroniske transaksjoner øker i volum.

Ettersom NARFs argumentasjon i stor grad har basert seg på at endring er nødvendig som følge av trusselfaktorer, så har det vært naturlig for meg å spørre regnskapsførerne hvordan de har oppfattet formen på budskapet. Til dette svarer en respondent at: *«(...) det er litt sånn skremselspropaganda»* R2, mens en annen uttaler: *«Jeg synes kanskje de svartmaler situasjonen litt for mye.»* R7. Noen velger også å peke på budskapet som ubehagelig. En respondent fra et byrå som ikke aktivt tilbyr rådgivning forteller følgende om sin erfaring fra et NARF-kurs hvor rådgivning ble drøftet: *«(...) du føler deg jo liksom litt sånn: "Hvor mange dager har jeg egentlig i jobben min, sånn som dere står og sier?"»* R4. Hennes opplevelse var at kursholder langt på vei impliserte at hennes bedrift anno 2014 ikke vil være levedyktig i nær fremtid. Hun opplevde at det ble forsøkt etablert en kriseforståelse, og dette gjorde henne urolig.

Samme respondent legger heller ikke skjul på at det som blir oppfattet som en formanende tone om endring også kan virke provoserende: *«Når de skal holde kurs, så kan de ikke få sånne store fra Østlandet som skal komme bort til Bergen og snakke om hvor fantastisk tingene er [hvis man bare satser på rådgivning], og hvis du er liten så lever du bare en liten stund til, for det er ikke noen fremtid [hvis man ikke endrer seg]»* R4. En annen regnskapsfører ordlegger seg slik: *«Altså, vi driver sånn som vi driver uansett hva NARF sier. Om de synes vi skal drive mer sånn eller sånn, og at om et par-tre år så skal alt bli elektronisk, nei da har de litt store vyer altså, det synes jeg. De skal få med hele grasroten, og det er der nede vi er!»* R3. Begge mener at NARFs budskap bør nyanseres, fordi det ikke stemmer overens med respondentenes egne virkelighetsoppfatninger.

Det som kan trekkes ut av overstående er at flere av respondentene mener at budskapet er unødvendig dystert i forhold til den reelle situasjonen. I tillegg opplever enkelte av respondentene formen på budskapet som noe provoserende. Til tross for disse momentene er det også mulig å spore en viss forståelse for at man har valgt å tegne et slikt dramatisk bilde av fremtiden, slik denne respondenten gir uttrykk for: *«Det er sånn at når du skal gå ut med et budskap så kan du gjerne spisse det littegranne sånn at publikum da sperrer øynene litt opp og begynner å tenke seg litt om.»* R7.

4.4.3 Betydningen for regnskapsførernes hverdag

I kapittel 4.3 viste jeg at selv om samtlige byråer i utredningen tilbyr rådgivning, så deler respondentene seg i to like store deler når det gjelder hvorvidt rådgivning tilbys som en del av en bevisst strategi eller mer tilfeldig. Det er nærliggende å tenke at NARFs fokus på rådgivning vil ha større betydning for de byråene som aktivt ønsker å tilby dette, enn for de byråer som ikke har rådgivning som en del av et satsingsområde.

Blant de som aktivt tilbyr rådgivning, så oppfattes også fokuset fra NARF som betydningsfullt for bedriften. En regnskapsfører uttaler følgende: *«(...) jeg tok jo det studiet og fikk jo der mye informasjon og tips og triks, hvordan du kunne presentere [rådgivning] på en grei måte og hvordan du skulle komme i gang. Så jeg føler det at det har vært - har betydning.»* R8. For henne har NARF altså vært en viktig støttespiller for å komme i gang med rådgivning som satsingsområde.

Tilsvarende uttaler en annen respondent: *«Altså, du spurte her i sted om hvor vi fikk våre impulser i forhold til endring og sånt... Så er det klart at det som kommer fra NARF, vi hører jo på det. Tar det opp til vurdering. Og når de da kommer med slike ting [som fokus på eksterne trusler og rådgivning] så er det jo med på å gi deg et lite spark i baken - "her er det bare å følge med i timen!"»* R7. For denne regnskapsføreren bidrar NARFs fokus på rådgivning til den interne bedriftsutviklingen.

Interessant er det også at NARFs budskap oppleves som viktig selv blant de bedrifter som hittil ikke har valgt å satse strategisk på rådgivning. En regnskapsfører begrunner det på følgende vis: *«Først og fremst fordi at det blir såpass stort omfang og (...) kunden begynner å fange opp at dette er noe vi [regnskapsførere] kan gjøre.»* R6. Respondenten mener her at en konsekvens av NARFs fokus på rådgivning er at antallet tilbydere øker, hvilket i neste omgang har en bevisstgjørende effekt på kunden. Hun fortsetter: *«Hadde det bare vært vi*

som hadde begynt med det, så hadde bare våre kunder skjønt det, men ingen andre (...) og vi kunne i hvert fall ikke priset det høyere.» R6, med henblikk på at kunder flest ikke ville tenkt på regnskapsføreren som en naturlig rådgivningspartner. Dette impliserer også at det ville blitt vanskeligere å selge rådgivningstjenester. Etter respondentens syn har altså NARFs fokus en betydning for etterspørselen.

Bevisstgjøringseffekten gjør seg gjeldende også blant respondentene. Et hypotetisk spørsmål er hvorvidt man ville vært i stand til å identifisere de forretningsmuligheter som eksisterer i rådgivning uten at NARF hadde kommunisert disse ut til medlemmene. Spørsmålet er selvsagt umulig å gi et definitivt svar på. Likevel antyder fire av respondentene at det kan tenkes at de ikke ville tenkt på rådgivning som et konkret satsingsområde uten NARFs fokus.

4.4.4 Betydningen for tillit til NARF

I kapittel 4.2 viste jeg at det er bred enighet mellom NARF og deres medlemmer om hvor raskt bransjen må endre seg for å være i stand til å møte de utfordringer som bransjen står overfor. Oppfatningen blant respondentene er at NARF har kommunisert at det haster med en endring. Når truslene som kommuniseres over tid viser seg å ikke inntreffe, kan dette ha implikasjoner for organisasjonens tillit og troverdighet.

I mine samtaler fremkommer det at NARF generelt nyter høy tillit hos regnskapsførerne. Tilliten kommer til uttrykk blant annet ved at samtlige respondenter – utelukkende eller i hovedsak – benytter seg av NARFs kurstjenester. Flere oppgir også at de benytter seg av NARFs fagavdeling for bistand i faglige problemstillinger, og holder seg oppdatert gjennom å følge med på informasjon på NARFs nettsider. Én respondent uttaler: *«Jeg vil tro 85% av regnskapsførerne har NARF sin nettside som startside. NARF er flinke til å legge ut relevant fagstoff på disse nettsidene – nyhetene der er viktige å få med seg!» R10.*

Ingen av respondentene mener at NARFs troverdighet hittil har blitt påvirket av at de over tid har tegnet et trusselbilde som ikke oppleves å stemme med virkeligheten: *«NARF vet jo hva de prater om. Selv om vi kanskje er uenige i hvor raskt endringer kommer til å skje, så er vi jo ikke uenige i de truslene som tegnes. Det må være greit å bomme på tid» R2, med henvisning til at NARFs budskap er troverdig, selv om endringer foreløpig har latt vente på seg. En annen regnskapsfører uttaler tilsvarende: «Å spå fremtiden er jo ikke lett. Det betyr jo ikke at de [NARF] ikke vet hva de snakker om» R5.*

Oppsummering

NARFs oppfordring om å satse på rådgivning har blitt gjentatt i en årrekke, begrunnet med et omstillingsbehov som følger av økt konkurranse og effektivisering av regnskapsførselen. Regnskapsførerne har imidlertid over tid erfart at NARFs påstander ikke har etablert seg som en virkelighet, og flere mener derfor at NARFs kommunikasjon bærer preg av å være overdramatisert.

Til tross for at respondentene ikke deler NARFs syn på hvor raskt en omstilling er nødvendig, mener flere regnskapsførere at det er riktig av NARF å fokusere på rådgivning, og det kan også dokumenteres at NARFs budskap har hatt reell innvirkning på flere regnskapsbyråer. Et utvalg av respondentene mener i tillegg at NARFs fokus har en viktig bevisstgjørende effekt, både blant kunder og hos regnskapsførere, som på sikt kan bidra til et voksende marked for rådgivning.

NARF nyter generelt høy tillit hos respondentene i utvalget. Tilliten er uforandret selv om organisasjonens framtidsscenario hittil ikke har inntruffet.

5. Diskusjon

Formålet med denne studien er å få en innsikt i hvordan man kan få til endring uten å inneha formell makt. Fra konteksten er det kjent at NARF har kommunisert et todelt budskap: Overordnet vises det til at effektivisering av bransjen vil medføre et behov for endring. For å møte denne endringen fokuseres det på rådgivning som mulig nytt satsingsområde.

I resultatdelen viste jeg hvordan regnskapsførerne vurderer budskapet. Det ble gjort gjennom først å etablere en tolkningsramme, altså ved å se på hvordan respondentene betrakter egen bransje og dens utvikling, trender og endringsbehov. Derneft belyste jeg hvordan de betrakter rådgivning som begrep og som mulig forretningsområde, og avslutningsvis viste jeg hvordan budskapet fra NARF har blitt mottatt og hvilke implikasjoner det har hatt for den enkelte og hennes tillit til organisasjonen. Målet med en slik fremstilling er å få innsikt i hvilke momenter som har betydning for at endring vil finne sted.

I dette kapitlet vil jeg forklare de viktigste funnene i lys av relevant teori. Fra tradisjonell endringslitteratur vet vi at endringsagenten har to sentrale oppgaver, nemlig å skape forståelse for at endring er nødvendig, og å gi endringen retning/styre endringen. Jeg vil derfor først se nærmere på hvilke faktorer som påvirker opplevd endringsbehov. Derneft vil jeg belyse NARFs forsøk på å gi endringen retning, da spesielt med fokus på hvilke kognitive og praktiske utfordringer dette har vist seg å ha. Jeg vil så peke på noen kommunikative utfordringer knyttet til NARFs valg av form på budskapet. Et viktig poeng gjennom disse punktene er å få frem hvordan kognitive prosesser og praktiske forhold fungerer som drivkrefter og motkrefter for endring uten makt. Avslutningsvis vil jeg trekke noen paralleller mellom tradisjonell endringslitteratur og de funnene som foreligger.

5.1 Opplevd endringsbehov

En forutsetning for at det skal være mulig å få til endring er at den som skal endres finner endringen nødvendig. Et opplevd endringsbehov vil naturlig nok være et produkt av flere faktorer, hvor kommunikasjon fra endringsagenten bare er én av disse.

I det følgende vil jeg belyse i hvilken grad NARF har klart å påvirke respondentenes opplevelse av behovet for endring. Jeg vil også trekke frem noen sentrale motkrefter som potensielt bidrar til å opprettholde status quo.

5.1.1 Egne erfaringer vs. objektiv analyse

Et viktig poeng for NARF har vært at skal man overleve i bransjen så må det tradisjonelle regnskapsbyrået endre seg. Hovedargumentet er at mer effektiv transaksjonsbehandling ellers vil føre til overflødig arbeidskraft.

Resultatene viser at regnskapsførerne oppfatter dette som et plausibelt resonnement. En årsak i seg selv er at nettopp NARF står bak resonnementet – flere respondenter anser NARF for å ha god innsikt i bransjens utvikling og for å være en troverdig kilde i så måte:

«Så er det klart at det som kommer fra NARF, vi hører jo på det.»

Dette er imidlertid ikke den eneste årsaken. En annen er at en effektivisering av bransjen allerede er observerbar – elektronisk samhandling med kunder forenkler allerede i dag regnskapsproduksjonen, og volumet av elektroniske transaksjoner er økende. NARFs analyse samsvarer dermed godt med konkrete, observerbare trender.

Der NARF og regnskapsførerne derimot har ulike syn, er på hvor raskt man bør endre seg, eller mer konkret: Hvor raskt teknologi vil tvinge frem en endring i bransjen. For mens NARF gjennom en årrekke har argumentert for at en endring er nødvendig, så opplever flere av respondentene at endring faktisk ikke har vært avgjørende for dem – ennå.

NARF har – etter eget utsagn – kommunisert en relativt stor utålmodighet for når man bør endre seg. De har gjennom et forholdsvis dramatisk og spissformulert budskap forsøkt å bryte ned eksisterende oppfatninger av at nå-situasjonen i bransjen vil vare «i overskuelig fremtid». Denne formen for *sensebreaking* harmonerer godt med et tradisjonell endringslitteratur.

Det kan synes som om NARF vinner gehør for sine synspunkter om at en snarlig endring er nødvendig hovedsakelig blant respondenter som allerede opplever at kundebehovet er i endring. Det er da først og fremst snakk om byråer som har IT som satsingsområde og hvor kunden etterspør elektronisk samhandling, scanning mv. Disse byråene oppfatter NARFs argumentasjon som fornuftig.

Andre respondenter er uttalt uenige i NARFs analyse. Deres motargument er at erfaring tilsier at endringer i bransjen skjer kontinuerlig, men langsomt. Respondentene antar derfor at de vil ha god anledning til å tilpasse seg en ny hverdag dersom behovet på sikt oppstår. Det pekes også på at for en andel kunder er den personlige betjeningen viktigere enn at byrået evner å tilby innovative regnskapsløsninger, og at dette vil virke som en naturlig brems for hvor raskt en effektivisering vil kunne forløpe. På generelt grunnlag beskrives kundetilgangen som god og oppdragsmengden som økende. Et dramatisk fall i arbeidsmengden synes for mange dermed ikke å være nært forestående. Som en konsekvens har flere respondenter valgt å utvise en mer avventende holdning til det å endre seg.

Det interessante med denne observasjonen ligger i vektingen av egne erfaringer kontra ekstern analyse, og konsekvensene dette medfører. Resultatene viser at der hvor NARFs prediksjoner sammenfaller med regnskapsførernes egne konkrete observasjoner eller erfaringer, så tas NARFs argumenter til inntekt for at de antakelser man har er korrekte. Om NARFs prediksjoner derimot avviker fra regnskapsførernes erfaringer eller ikke er mulig å observere, så tillegges NARFs argumenter mindre vekt. Sagt på en annen måte: I kontekst av *sensemaking og etablering av nye skjema* tillegges respondentenes egne observasjoner og erfaringer tilsynelatende større vekt enn endringsagentens argumentasjon. Dette er konsistent med forskning knyttet til beslutningstaking, som sier at beslutningstaker vil vektlegge egne oppfatninger i større grad enn informasjon fra en rådgiver (Harvey & Fisher, 1997; Yaniv & Kleinberger, 2000).

Disse funnene kan indikere at man som endringsagent lettere vil kunne oppnå konkrete resultater dersom man søker å gjøre fordelene ved endring visuelle/observerbare, sammenliknet med utelukkende å satse på saklige, men ikke-visualiserte argumenter.

Oppsummering

NARF nyter høy troverdighet hos respondentene i undersøkelsen. I vurderingen av behovet for endring vektlegges likevel egne erfaringer og konkrete observasjoner i større grad enn NARFs anbefalinger. Det kan bety at for endringsagenten vil det være lettere å oppnå resultater dersom man evner å gjøre fordelene ved å endre seg konkrete og observerbare.

5.1.2 Effekten av kriseformulering og gjentakelse

Læren om at endring starter med å etablere en erkjennelse av at status quo ikke er opprettholdbart har sin opprinnelse i Lewins arbeider og er senere vel anvendt i tradisjonell endringslitteratur (se f. eks. Burnes, 2004; Kotter, 1996). Denne erkjennelsen, ofte omtalt som et «sjokk» eller en kriseforståelse, skaper en usikkerhet som håndteres gjennom sensemaking (Weick mfl., 2005). Endringsagentens rolle, foruten å etablere dette sjokket, er å gi informasjon som kan bidra til å redusere usikkerheten gjennom sensegiving (Weick & Quinn, 1999). Litt enklere forklart: Endringsagentens rolle er å peke både på problemet og på løsningen.

Fra resultatene vet vi at NARF har gjort nettopp dette: De har pekt på at bransjen må endre seg, og det bør skje *nå* – for ellers kan det bli for sent. I tillegg trekkes rådgivning frem som et mulig «svar» på trusselen som effektivisering av regnskapsføringen medfører. Dette budskapet har så blitt gjentatt i ulike former og fora.

Bromage & Mayer (1986) viser til at repetisjon av informasjon øker læring. Fra markedsføringslitteraturen vet vi dessuten at repetisjon øker bevisstheten om et produkt, og dermed også sannsynligheten for at et produkt blir valgt (Troye, 1999). I den grad slik forskning er overførbart til endringsledelse, skulle det bety at repetisjon vil øke sannsynligheten for at regnskapsførerne blir observante på at en endring må til, samtidig som fokuset på rådgivning vil gi en styrende effekt på retningen som endringen – når den eventuelt iverksettes – vil ta.

Fra forrige delkapittel vet vi at det ikke er noen unison oppfatning av at bransjen står overfor en umiddelbar krise – en omveltning – som krever snarlig handling. Det er imidlertid klare indikasjoner på at NARF likevel har lyktes i å skape bevissthet med sitt budskap. Åtte av ti respondenter kjenner til NARFs argumentasjon om behovet for endring og hele ni av ti er i tillegg kjent med NARFs fokus på rådgivning som mulig forretningsområde. Det er også rimelig å anta at rådgivningsfokuset kan ha en styrende effekt, ettersom fire av respondentene oppgir at det er sannsynlig at de ikke ville vurdert rådgivning som satsingsområde dersom det ikke hadde blitt fremhevet av NARF. En av respondentene oppgir dessuten at NARFs fokus på rådgivning har fungert som en starthjelp for hennes rådgivningsvirksomhet.

Det at NARF har klart å etablere en bevissthet omkring et mulig endringsbehov er i seg selv ikke tilstrekkelig til at endring vil finne sted. Det viser også resultatene, i det at halvparten av respondentene inntil videre har valgt å ikke iverksette spesielle endringstiltak. Et slikt valg utelukker imidlertid ikke at det kan ha skjedd en bevegelse i retning av en endring som vil bli gjennomført på (kort eller lengre) sikt.

Frivillig endring impliserer at det etableres en vilje til å endre seg. Vilje, igjen, er et kognitivt fenomen. Prochaska, DeClemente & Norcross (1992) viser til at den kognitive endringsprosessen påbegynnes før faktisk endring kan observeres. En bevisstgjøring av behovet for endring fungerer i så måte som et første nødvendige steg på veien mot endring. Gjennom bevisstgjøring initieres sensemaking – vurdering av argumenter som taler for og mot endring, og vurdering av hvordan det eventuelt er fornuftig for den enkelte å endre seg. Slike vurderinger vil på et senere tidspunkt dernest kunne føre til endring, eller i det minste en informert beslutning om å forholde seg avventende.

Konkret betyr dette at selv om NARFs relativt dramatiske budskap ikke har ført til observerbare endringer hos mange av respondentene, så kan de likevel være nærmere en endring nå enn tidligere. Siden det her er snakk om pågående kognitive prosesser er det imidlertid ingen måte å sikkert kunne fastslå utfallet. Også andre faktorer vil veie inn.

Oppsummering

Frivillige endringer starter i det kognitive og prosessen fra å være en tanke om endring til faktisk å bli en observerbar endring kan ta tid. Bevisstgjøring kan fungere som starthjelp for slike tanker. Det er klart fra resultatene at NARF ved å formulere og gjenta et dramatisk budskap har lyktes i å etablere en bevissthet blant respondentene om at endring på sikt kan bli nødvendig, og likeledes om at rådgivning er et mulig forretningsområde. Det er også indikasjoner på at NARFs fokus på rådgivning til en viss grad har innvirkning på hvilke strategiske valg respondentene fatter. Hvorvidt dette med tiden vil medføre faktiske, observerbare endringer kan ikke denne utredningen gi et definitivt svar på. I lys av resultatene og tidligere forskning på kognitive prosesser er det imidlertid ikke usannsynlig at noen av respondentene er kommet nærmere en endring som følge av NARFs innsats.

5.1.3 En bransje i endring – endring som motkraft til opplevd endringsbehov

Diskusjonen har så langt fokusert på drivkrefter for endring. I følge Lewin (1947) bør imidlertid endringsagenten også søke å minimere viktigheten av – eller aller helst eliminere – argumenter som taler mot endring, det som i litteraturen refereres til som *motkrefter*.

Fra resultatene fremgår at det er spesielt tre forhold som peker seg ut som undergravende for NARFs påstand om viktigheten av å endre seg:

- Økning i myndighetspålagte dokumentasjonskrav knyttet til kundeforholdet
- God kundetilgang
- Nye forretningsmuligheter knyttet til fravalg av revisjon

Jeg vil i det følgende kort behandle disse tre og vise hvordan de opptrer som motkrefter til endring.

Økning i myndighetspålagte oppgaver knyttet til kundeforholdet

Resultatene viser at respondentene oppfatter at myndighetspålagte dokumentasjonskrav knyttet til betjening av hver enkelt kunde øker i omfang. En konsekvens er at tiden det tar å betjene kunden går opp. Slike oppgaver vil måtte utføres uavhengig av hvor stor effektiviseringsgevinst det på sikt er mulig å hente ut fra bokføring. Dette er selvsagt også fakturerbar tid.

God kundetilgang

De fleste respondentene viser til at de har relativt god tilgang på kunder, og det legges liten innsats ned i markedsføring. Noen respondenter oppgir sågar at de takker nei til nye kunder dersom kunden ikke er interessant nok for dem.

Det er ikke mulig fra resultatene å vite med sikkerhet hvorfor det er slik, men det antydes at én årsak kan være at det for kunden oppleves som stadig mer komplisert å føre sitt eget regnskap, og stadig flere bedrifter velger derfor å outsource regnskapsførselen. Interessant nok pekes det på teknologi som en medvirkende faktor til denne trenden. Konkurransen med «gjør det selv»-bedriftene er dermed avtakende.

Nye forretningsmuligheter knyttet til fravalg av revisjon

Mulighet for fravalg av revisjon for mindre foretak i 2011 har medført at flere byråer overfor sine kunder nå har begynt å utføre oppgaver som tidligere ble utført av revisor. Her trekkes spesielt årsoppgjør og utfylling av likningspapirer frem som aktuelle eksempler. I tillegg fremhever noen respondenter også at det ligger en del rådgivningspotensiale i slike oppgaver.

Konsekvenser

Konsekvensen av disse bransjetrendene er at det opplevde behovet for endring *med bakgrunn i NARFs argumentasjon om effektivisering av regnskapsføringen* reduseres. Riktignok reduseres ikke den vurderte risikoen for at en slik effektivisering vil inntreffe, men i stedet reduseres trusselen en slik effektivisering medfører, fordi trendene bidrar til at sysselsettingen samlet sett kan opprettholdes.

Bransjetrendene representerer også i seg selv en form for endring, dels tvungen – i form av pålegg fra myndigheter – og dels organisk som følge av nye muligheter som har oppstått i kjølvannet av blant annet teknologiske og regulatoriske endringer. Inkluderer man trenden som taler til fordel for effektivisering av regnskapsførselen, synes det derfor som om bransjen gjennomgår flere parallelle endringer som trekker i ulike retninger: På den ene side har man en kontinuerlig effektivisering av tradisjonell regnskapsføring som reduserer sysselsettingsbehovet, på den annen side har man god kundetilgang og nye kunderelaterte aktiviteter som (mer enn) utlikner førstnevnte. NARFs argumentasjon blir dermed ikke mindre realistisk, men konsekvensene oppfattes som mindre dramatiske.

I kontekst av Lewins kraftfeltteori er det antakelig lite NARF kan gjøre for å marginalisere eller eliminere disse motkreftene. Med unntak av økte dokumentasjonskrav, som nok oppleves som en byrde for flere byråer, så er en eliminering nok heller ikke ønskelig, da vekst i oppdrag og omfang jo er positivt for bransjen.

Piderit (2000) viser til at motstand mot endring kan være konstruktiv. Motkrefter kan derfor utgjøre en viktig kilde til informasjon som endringsagenten kan utnytte til sin fordel. Spesielt interessant er det da at motstand mot endring – sett fra NARFs ståsted – har sitt utspring delvis i nye muligheter som finnes i bransjen, konkret at flere regnskapsførere nå utfører oppgaver som revisor tidligere i stor grad hadde ansvaret for. I dette ligger nemlig også en mulighet for rådgivning, fordi det ofte vil dukke opp spørsmål, behov for gjennomgang og

avklaringer mv. i forbindelse med avslutningen av regnskapsåret. For NARF representerer dette en mulighet til å spisse sitt budskap inn mot en situasjon som mange av deres medlemmer antakelig vil dra kjensel på, nemlig rådgivning i kontekst av avslutningen av årets regnskap. Dermed vil det potensielt også være lettere å påvirke til endring, jfr. diskusjonen i kapittel 5.1.1.

Oppsummering

For å få i stand en endring er det viktig også å ta i betraktning de motkrefter som står i veien for endringen, og hvis mulig redusere eller eliminere disse. I regnskapsbransjen er det spesielt tre argumenter som drar i retning av at effektivisering ikke utgjør en trussel mot arbeidsplasser og dermed reduserer opplevd endringsbehov. Disse er henholdsvis økning i omfang av hvert enkelt oppdrag som følge av krav fra myndighetene, jevnt over god tilgang på kunder og nye forretningsmuligheter direkte relatert til kunders fravalg av revisjon.

Den motstand mot endring som slike motkrefter representerer kan imidlertid også utnyttes av endringsagenten til å revidere og forme sitt budskap slik at det oppnår større effekt. For NARF kan bransjeendringer som følge av kunders fravalg av revisjon på den ene siden betraktes som et argument for redusert endringsbehov, på den annen side en mulighet til å spisse et budskap om å tilby rådgivning inn mot en konkret og – for mange medlemmer – kjent situasjon.

5.1.4 NARFs kommunikasjon som motkraft til opplevd endringsbehov

NARFs endringsinitiativ er ikke av nyere dato. Snarere tvert om – ifølge dem selv har budskapet om endring vært kommunisert i ulike former siden ca. 2003. Selv om argumentasjonen for endring har forandret seg noe siden den gang, har tonen i budskapet vært mye den samme: Endring er nødvendig for å møte fremtidens utfordringer.

Når det varslede behovet for endring ikke inntreffer, så oppstår en risiko for at regnskapsførerne etter hvert fester mindre lit til varselet som gjentas. Denne risikoen, kanskje best kjent fra Æsops fabler som «cry wolf», eller «ulv, ulv»-effekten, er vel dokumentert i moderne psykologi (se f. eks. Bliss, Gilson, & Deaton, 1995; Breznitz, 1984). En annen virkning er at troverdigheten til varsleren reduseres. Disse forholdene kan potensielt utgjøre motkrefter til endring.

Resultatene indikerer imidlertid at «ulv, ulv»-effekten *ikke* er en medvirkende årsak til at synlig endring ikke har inntruffet hos flere av respondentene. Snarere tvert om, så indikerer resultatene at NARFs gjentakelse av dette budskapet kan ha initiert en endringsprosess, jfr. pkt. 5.1.2. Dette understøttes også av at NARF generelt nyter høy troverdighet som organisasjon og at det er generell konsensus om at trender i bransjen på sikt kan gjøre endring nødvendig. Respondentene uttrykker i tillegg en viss forståelse for at NARF så langt har bommet i sine forventninger om hvor raskt dette potensielle behovet vil kunne oppstå.

Oppsummering

Et varslet behov for endring som uteblir over tid, kan gi inntrykk av «tomme trusler», redusere varslersens troverdighet og dermed bli en motkraft til endring. Resultatene viser imidlertid at denne risikoen ikke har gjort seg gjeldende i relasjonen mellom NARF og regnskapsførerne, og NARF yter generelt høy troverdighet blant respondentene.

5.2 Endringens retning: Fokus på rådgivning

I det følgende vil jeg se nærmere på hvilke utfordringer som spiller inn i forhold til NARFs ønske om å styre bransjen i retning av økt rådgivning. Det gjør jeg gjennom først å belyse hvordan regnskapsførerne betrakter overgangen fra rollen som regnskapsfører til rådgiver, og dernest ved å se på hvilke praktiske utfordringer – hvilke motkrefter – som da gjør seg gjeldende.

5.2.1 Overgangen fra regnskapsfører til rådgiver

Når man skal vurdere å endre seg blir endringens omfang åpenbart en betydelig variabel. Mer komplekse, altomfattende endringer vil vanligvis kreve mer av den som skal endres i form av tid og ressurser, og det er nærliggende å tro at man også vil møte flere utfordringer – motkrefter – enn tilfellet er ved relativt mindre endringer. Dette igjen har implikasjoner på hvordan endringsagenten tilpasser sitt budskap, fordi noe av endringsagentens jobb er å forrykke balansen mellom drivkrefter og motkrefter slik at endring kan inntreffe.

Fra resultatene er det ikke mulig å utlede et entydig svar på hvorvidt en dreining mot rådgivning er en omfattende, såkalt *transformativ* endring, eller heller en mindre *justering*,

for å bruke Balogun og Hayleys (2008) terminologi. Et interessant mønster utkrystalliserer seg imidlertid i respondentenes utsagn.

Blant de byråer som satser strategisk på å tilby rådgivningstjenester, betraktes overgangen fra regnskapsfører til rådgiver som en overgang mellom roller. Vesentlige forskjeller som trekkes frem er blant annet endring i krav til kompetanse, personlighet og kommunikasjon med kunden. Disse regnskapsførerne opplever altså at en endring mot rådgivning er en transformativ endring som er krevende både i form av tid, ressurser og internt omstillingsbehov. For å møte de utfordringer som følger av å gjennomgå en transformativ endring har byråene dermed valgt å satse på spesialisering av ansatte. Dedikert personell ansettes og allokeres til rollen som rådgivere, og organisasjonen ender opp med å rendyrke to ulike roller for å dekke kundens behov.

Blant byråene som ikke har rådgivning som strategisk satsingsområde, blir rådgivningsaktiviteter i større grad ansett som en naturlig forlengelse av eksisterende kundedialog. Respondentene betrakter dermed rådgivning som en utvidelse av rollen som regnskapsfører. Disse funnene er konsistent med tidligere forskning (Blom, 2013) som trekker frem at for mange regnskapsførere eksisterer ikke noe klart skille mellom rollen som regnskapsfører og rollen som rådgiver, da de inkorporerer elementer fra begge roller i sitt daglige virke. En økning i tilbudet av rådgivningstjenester blir da å anse som en operasjonell justering heller enn en større strategisk endring.

Årsaker

Det er minst to ulike årsaker til at respondentene har såpass ulike oppfatninger av hvor krevende det vil være å bli god på rådgivning. Fra skjemateori vet vi at kognitive skjema danner en referanseramme for hvordan vi evaluerer våre omgivelser og hvilke antakelser vi har om fremtiden (se f. eks. Gioia & Poole, 1984; Harris, 1994). Skjema etableres blant annet på bakgrunn av tilegnet informasjon og erfaringer. Et åpenbart argument er da at respondentene har ulike erfaringsgrunnlag. Byråer som ikke satser strategisk på rådgivning vil helt klart ha andre erfaringer med rådgivningstjenesten, og dermed også andre assosiasjoner og forventninger til denne, sammenliknet med de som driver aktivt innsalg. I tillegg vil kunnskap om kunders behov og hvilke kompetansekrav som følger av slike behov være differensierte. I praksis betyr det at respondentene tolker rådgivningsrollen gjennom ulike kognitive skjema. Følgelig danner de seg også ulike oppfatninger av denne.

En annen mulig årsak er at rådgivningsbegrepet i seg selv er tillagt en vid betydning. Det kan synes som om de byråer som satser på rådgivning legger andre aktiviteter i begrepet enn de byråer som ikke har den samme strategiske tilnærmingen. Aktiviteter som styrerepresentasjon, verdivurderinger, nøkkeltallsanalyse, hjelp til selskapsetablering og spesialisering av kompetanse for veiledning innenfor bestemte emner (f. eks. sykepenges) fremheves som satsingsområder blant førstnevnte. Disse byråene vurderer altså rådgivning for å være produktsegmentert – konkrete oppgaver som krever spisskompetanse ut over den kompetansen som behøves for å føre regnskap. Blant øvrige byråer forbindes rådgivning først og fremst med utarbeidelse og forklaring av årsregnskap og andre mer tilfeldige problemer som kunden måtte ønske å få løst. Sammenliknet med det første perspektivet på rådgivning fremstår dette som en mer usystematisert vurdering av hvilke oppgaver som omfavnes av rådgivningsmerkelappen.

Konsekvenser for byråene

Tobiassen & Gooderham (2002) har tidligere pekt på at rådgivning er et tjenesteområde som det tar tid å bli god på. Det er ikke så enkelt som bare å bestemme seg for å satse på rådgivning – byråene må også utvikle tilstrekkelig kompetanse på området. Spesielt fremheves viktigheten av å utvikle *relasjonskompetanse*. Som begrepet antyder, så handler det om å evne å skape gode relasjoner slik at byrået kommer i en posisjon som gjør det til den foretrukne partneren når kunden faktisk behøver råd. I tillegg til relasjonskompetanse må det etableres en viss faglig kompetanse som strekker seg ut over basiskompetansen som kreves for å føre regnskapet. Jo mer ambisiøse rådgivningsmål et byrå har, jo bredere – eller eventuelt mer dyptgående – kompetanse er det nærliggende å tro at man må tilegne seg. Skal denne kompetansen tilegnes uten ved nyansettelser er det lett å se at tiden det tar fra et byrå bestemmer seg for å utvikle kompetansen til den faktisk kan komme til praktisk anvendelse vil øke i takt med ambisjonsnivået.

I lys av Tobiassen & Gooderhams argumentasjon er det da et paradoks at de respondentene som pr. nå ikke satser strategisk på rådgivning samtidig mener at de vil være i stand til å tilby rådgivning dersom markedet krever det. Det kan bety at de forventer at markedet vil endre seg såpass sent at man har tid til å tilegne seg denne kompetansen, eller at de mener at de allerede innehar den kompetanse eller de ressurser som skal til for å endre seg. Resultatene understøtter til en viss grad begge disse forståelsene. Som beskrevet tidligere, uttrykker flere av respondentene at de har liten tro på en snarlig endring i markedet. I tillegg

trekkes stor arbeidsbelastning og respondentenes egne interesseområder frem som primære årsaker til at byråene ikke allerede tilbyr rådgivning. Likevel, i lys av Tobiassen & Gooderhams argumentasjon er det rimelig å anta at disse byråene løper en risiko for å undervurdere hvor krevende overgangen til rådgiver vil være. Dermed er de samme byråene også mer eksponerte for potensielle problemer knyttet til en slik overgang, spesielt dersom man skal endre seg raskt.

I en nyere rapport av Gårseth-Nesbakk & Åmo (2013) nyanseres bildet noe. De er langt på vei enige med Tobiassen & Gooderham når de påpeker at å utvikle bred rådgivningskompetanse vil være relativt sett vanskeligere for mindre byråer enn for litt større. Samtidig hevder de at tilfeldig, såkalt *usystematisert* rådgivning likevel utmerket godt kan leveres av mindre byråer. Det presiseres imidlertid at jo mindre byråstørrelse, desto viktigere blir det i så fall å inneha en sterk relasjonskompetanse – ansatte som evner å fange opp muligheten for rådgivning når den byr seg, og som også kan trekke på interorganisatoriske nettverk for å dekke kundens behov.

Samtlige av de respondenter som ikke satser strategisk på rådgivning oppgir at de likevel tilbyr en form for usystematisk rådgivning. Dette indikerer at relasjonsbyggende kompetanse faktisk er tilstede. I tillegg viser flere av byråene til at rådgivning utføres i en kontekst av kundeservice, og gjerne også basert på konkret initiativ fra kunden. Det indikerer at for kunden, så er disse byråene å anse som en foretrukken samarbeidspartner når man faktisk behøver råd.

Legger man Gårseth-Nesbakk & Åmos (2013) konklusjoner til grunn, så vil disse byråene altså kunne gjøre det forretningsmessig bra med den rådgivningen de allerede yter. Det er likevel ikke noen automatikk i at man dermed også vil være i stand til gjennom rådgivning å kompensere for redusert behov for arbeidskraft som følge av effektivisert regnskapsførsel. I det minste må det forventes at det krever en strategisk satsing, hvilket disse byråene ser ut til å mangle. Funnene kan imidlertid indikere at byråene har eller er i ferd med å tilegne seg noe av den kompetansen som skal til for å møte en eventuell endring.

Konsekvenser for endringsagenten

Når byråene legger ulike betydninger i rådgivningsbegrepet betyr det at NARF som endringsagent får spesielt to ulike kommunikative utfordringer. For det første blir det vanskeligere å treffe like godt med sitt budskap overfor alle regnskapsførere, fordi ulike

forståelser av rådgivningsbegrepet og rollen som rådgiver gjør at det NARF formidler ikke vil bli oppfattet likt blant medlemmene. Fornuften i å innrette seg som NARF anbefaler vil dermed variere.

«Altså, vi driver sånn som vi driver uansett hva NARF sier.»

For det andre blir det mer utfordrende å etablere en forståelse av når man faktisk bør begynne å forberede seg på endring i et overordnet perspektiv, fordi den tiden hver enkelt respondent oppfatter at de vil behøve til omstilling varierer til dels ganske mye.

Oppsummering

Overgangen fra regnskapsfører til rådgiver oppfattes ulikt blant respondentene. De regnskapsførerne som allerede satser strategisk på rådgivning betrakter en slik overgang som en transformativ – relativt krevende – endring, mens øvrige respondenter vurderer overgangen for å ha karakter av en justering – en mindre endring. Årsakene til dette ligger delvis i ulik kunnskap og erfaringsgrunnlag, og delvis i det forhold at respondentene ikke har en enhetlig forståelse av hva rådgivning faktisk involverer.

Tidligere forskning har vist at opparbeidelse av rådgivningskompetanse tar tid. I så måte kan det utgjøre et problem for de aktører som ikke tar tilstrekkelig høyde for hvor ressurskrevende slik kompetansebygging faktisk er. Det er imidlertid tydelige tegn blant respondentene på at selv de byråer som ikke satser på rådgivning besitter, eller er i ferd med å opparbeide seg, nøkkelkompetanse som gjør dem kapable til senere strategisk satsing, skulle det bli en nødvendighet.

Ulike perspektiver på denne overgangen, og ulike forståelser av hva som faktisk er rådgivning i seg selv, fører til utfordringer for NARF som endringsagent, fordi det i neste omgang da vil være ulike drivkrefter og motkrefter som på individuelt nivå gjør seg gjeldende for å kunne etablere en endring.

5.2.2 Utfordringer knyttet til profesjonalisering av rådgivningstjenesten

Mine samtaler med respondentene viser at det, foruten kompetansekrav, også er flere andre utfordringer knyttet til selve rådgivningsproduktet. Spesielt tre momenter trekkes frem:

- Utfordringer knyttet til prising av rådgivningstjenester

- Byråintern bevissthet omkring når man yter rådgivning
- Evne til å generere etterspørsel og fange opp muligheten for rådgivning

Utfordringene gjør seg gjeldende som motkrefter i forhold til å komme i gang med rådgivning, men også i forhold til å profesjonalisere den rådgivningen som allerede ytes av byråene. I det følgende vil jeg kort belyse disse utfordringene.

Utfordringer knyttet til prising av rådgivningstjenester

Respondenter, uavhengig av om man satser på rådgivning eller ikke, uttrykker at det kan være vanskelig å ta betalt for rådgivningstjenester, fordi kundens betalingsvillighet ikke alltid er tilstede. Gårseth-Nesbakk & Åmo (2012) har tidligere gjort tilsvarende funn og peker på at dette kan skyldes flere forhold. Blant annet kan kundens betalingsvillighet være et resultat av stram økonomi, men det kan også være et utslag av at byråene ikke er tydelige nok på å begrunne differensieringen, eller evner å få frem merverdien i rådgivningstjenesten for kunden. Resultatene viser at begge deler er plausible argumenter også for respondentene i denne utredningen. Én respondent viser blant annet til at betalingsvilligheten absolutt er tilstede dersom rådet man gir kan bidra til kostnadsbesparelser. Det trekker i retning av at byråene må bli flinkere til å synliggjøre *hvorfor* kunden bør benytte seg av rådgivning – altså, hvilken verdi rådgivning tilfører bedriften.

De respondenter som strategisk satser på rådgivning opplever imidlertid færre problemer med prising av tjenestene enn de som yter tilfeldig rådgivning. Resultatene avdekker ikke entydig hvorfor det er slik, men en mulig forklaring ligger i den informasjonen som gis til kunde, enten i forkant av at kundeforholdet etableres eller i forkant av at rådgivning ytes. En respondent presiserer for eksempel at hennes kunder er vant til å betale mer, implisitt at dette er noe kunden er klar over på forhånd og at respondenten i liten grad møter reaksjoner på faktureringsstidspunktet. Hvis så er tilfellet, så reflekterer dette igjen tilbake på byråets kommunikative evner overfor kunden.

Den overordnede konsekvensen er uansett at det oppstår et klart skille mellom de som har en bevisst rådgivningsstrategi og de som ikke har det, i det at sistnevnte ikke normalt tar seg bedre betalt for de råd som gis.

Byråintern bevissthet omkring når man yter rådgivning

En annen utfordring som kommer til kjenne gjennom resultatene er at byråer, primært de som ikke satser på rådgivning, i liten grad selv er bevisste på *når* de yter rådgivning. Dette er kanskje ikke så underlig, tatt i betraktning at de uansett ikke tar seg bedre betalt for disse rådene. Intuitivt kan det likevel tenkes å være hensiktsmessig for byrået å skille mellom hva som er «normal kundeservice» og hva som er rådgivning, både fordi det strategisk sett er en nyttig analysefaktor ved vurdering av byråets kompetansebehov, tidsbruk innenfor ulike problemområder, inntjeningspotensiale mv, og fordi en bevisst holdning til dette kan hjelpe byrået med å synliggjøre overfor kunden hvilken merverdi kundeforholdet høster ut over verdien av normal regnskapsføring. Sistnevnte kan igjen ha implikasjoner for kundens betalingsvilje, jfr. over.

Evne til å generere etterspørsel og fange opp muligheten for rådgivning

En tredje utfordring knytter seg til hvor bevisst man er på å skape eller identifisere et kundebehov og gripe muligheten for rådgivning når den oppstår. Byråer som satser strategisk på rådgivning oppgir at de opplever en konkret etterspørsel denne typen tjenester. Tilsvarende opplever de byråer som ikke satser strategisk på rådgivning at det er relativt beskjeden etterspørsel å spore.

Det er flere parametere som kan tenkes å påvirke etterspørselen etter rådgivning. De mest åpenbare er likevel pris, typer kunder (store/små, bransje osv.) og kundedialog. Ut i fra dataene synes imidlertid ikke pris å være en betydningsfull faktor, da de byråer som opplever størst etterspørsel etter rådgivningstjenester også jevnt over tar seg bedre betalt for denne typen tjenester enn øvrige byråer. Samtlige respondenter oppgir i tillegg at de stort sett har alle typer kunder, selv om noen riktignok driver negativ seleksjon av visse typer (ett byrå oppgir at de ikke ønsker innehavere av taxiløyver, et annet at de ikke ønsker jordbrukskunder). Det er dermed ingen åpenbar grunn til at kundeseleksjon skal være en medvirkende årsak til forskjellen i opplevd etterspørsel. En nærliggende antakelse blir da at de byråer som aktivt satser på rådgivning er flinkere til å generere etterspørselen på egenhånd gjennom kommunikasjon med kunden, og/eller er bedre til å identifisere og gripe muligheten til å yte rådgivning.

Resultatene indikerer til en viss grad at dette kan være situasjonen. Hos respondenter som rådgir på mer tilfeldig basis vises det blant annet til at kunden henvender seg til bank, revisor

osv. ved behov for mer spesialisert rådgivning. Grunnene til dette kan være flere, men – gitt at alt annet er likt – så er det rimelig å anta at det innebærer at byrået enten ikke er «påskrudd» i forhold til å fange opp muligheten for rådgivning, eller at kunden rett og slett ikke er kjent med at byrået kan levere den type tjenester. At flere byråer klart gir uttrykk for at det er kunden selv som tar initiativ til rådgivning når det ytes på tilfeldig basis, ser ut til å støtte det første argumentet.

En tredje mulighet – at byrået rett og slett ikke ønsker å tilby slike tjenester – gjelder nok også for noen. Dette har selvsagt igjen betydning for NARF som endringsagent fordi respondentens personlige interesser fungerer som en motkraft, men representerer ikke et problem i kontekst av hvordan man kan bedre etterspørselen etter rådgivning fordi respondenten har tatt et bevisst valg om å uansett ikke møte denne etterspørselen.

Oppsummering

I lys av profesjonalisering av rådgivningstjenesten er det tre hovedutfordringer som trekkes frem: Kundens betalingsvilje, bevissthet om når man faktisk yter rådgivning kontra vanlig kundeservice og evnen til å generere etterspørsel og til å identifisere rådgivningsoppdrag. Disse utfordringene opptrer som motkrefter i forhold til byråenes satsing på rådgivning fordi de hver for seg bidrar til å svekke byråenes incentiver for å yte rådgivning. Det skjer enten direkte, ved at man ikke oppnår høyere fortjeneste for rådgivningen sammenliknet med annet arbeid, eller indirekte ved at det påvirker den opplevde etterspørselen etter rådgivning og derved reduserer rådgivningens relevans som fokusområde for byrået.

5.3 Kommunikative utfordringer for NARF – et sammendrag

I diskusjonen har jeg inngående behandlet en rekke av de kommunikative utfordringene NARF står overfor. Konkret kan de største utfordringene sies å være å etablere en forståelse for at en endring må skje *nå*, og at byråene bør se til rådgivning som et mulig satsingsområde.

NARF har selv uttalt at de har valgt en uniform tilnærming i sin kommunikasjon: Alle medlemmer har fått tilbud om samme kursinnhold, og informasjon på årsmøter og i nyhetsbrev har heller ikke vært spisset inn mot bestemte medlemsgrupper. I lys av dette og

av at NARFs arbeid for å endre bransjen har pågått i mer enn ti år, skulle man kanskje forvente at det eksisterte en mer enhetlig forståelse for nødvendigheten av å endre seg, og kanskje i større grad: Hva som er rådgivning og hvordan man bør yte rådgivning i det enkelte byrå. Resultatene viser at dette ikke er tilfellet.

En årsak til dette ligger i tolkningen av budskapet i seg selv. Skjemateori forteller oss at vi tolker informasjon ulikt basert på eksisterende kunnskap og erfaring, konkret at det NARF kommuniserer vil bli tolket forskjellig av respondentene. Dette kommer tydelig til uttrykk gjennom resultatene og diskusjonen så langt, i det at respondentene har ulike forståelser av sine omgivelser, av rådgivningsbegrepet og av hva det vil innebære å bli en god rådgiver, med den konsekvens at de også innretter seg forskjellig i forhold til endringsprosessen og hvordan rådgivning faktisk ytes.

En annen årsak er medlemmenes opplevelse av budskapets relevans. Skal NARF klare å nå frem til medlemmene med sitt budskap er det en nødvendig forutsetning at medlemmene fatter interesse for budskapet – altså at de «hører etter». Krapp (1999) viser til at personlig relevans fremmer interesse, som igjen fremmer læring. Et problem i så måte er at ikke alle byråer står overfor de samme utfordringene, slik jeg har vist i forrige delkapittel. Dersom utfordringene ikke er like, vil relevans også variere. Det hele kan enkelt uttrykkes med Lewins termer: Jo mindre tilpasset budskapet om endring er, jo svakere blir drivkreftene for endring og jo sterkere står motkreftene – representert ved byråets utfordringer – i kraftfeltet.

Det er dermed ikke sagt at NARFs «one size fits all»-strategi nødvendigvis er feil. Som allerede vist har denne strategien hatt en bred bevisstgjørende effekt. Det er imidlertid indikasjoner både i resultatene og fra litteraturen som peker i retning av at dersom målet er å påvirke så mange som mulig, så må man foreta en viss grad av tilpasning av budskapet til det enkelte medlem eller mindre grupper av medlemmer som står overfor de samme utfordringene. Det vil rett og slett være lettere å drive sensemaking på mikronivå enn på makronivå fordi man bedre kan parere motkrefter med drivkrefter. Ulempen er, selvfølgelig, at dette er en langt mer ressurskrevende form for kommunikasjon. Det er imidlertid et åpent spørsmål om det er mer ressurskrevende når man vurderer innsats opp mot oppnådde resultater.

Avslutningsvis er det verdt å merke seg enkeltrespondenters uttrykk for provokasjon i måten NARFs budskap fremstilles på. Dette begrunnes med at budskapet oppleves som

formanende. Det er lett å tenke seg at for en leder som er vant til på selvstendig grunnlag å fatte beslutninger, så vil et fokus som bærer elementer av tvang bli dårlig mottatt. Et fokus på hva byråene *kan* gjøre kan således bli oppfattet mer positivt enn et fokus på hva byråene *må* gjøre, selv om budskapet i bunn og grunn vil være det samme.

5.4 Endring uten makt og forholdet til tradisjonell endringslitteratur

En vesensforskjell mellom endring med makt, slik den er kjent fra tradisjonell litteratur, og endring uten makt, slik den studeres i denne utredningen, er at beslutningen om endring er flyttet fra sentral ledelse og over på de som faktisk skal endres. Én sentral beslutningsprosess er blitt til flere desentraliserte beslutningsprosesser, hvorav hver enkelt prosess innebærer veiing av ulike individuelle argumenter for og mot endring. Diskusjonen har vist at dette har betydning for endringsagentens arbeid. Jeg avslutter kapittelet med noen betraktninger av funnene i lys av tradisjonell litteratur.

Ifølge Lewin kan forståelse for endringsbehov i en hierarkisk organisasjon etableres gjennom å skape ubehag forbundet med status quo. En måte å gjøre dette på, er ved å kommunisere en forestående krise. Kriser legitimerer de beslutninger om endring som ledelsen fatter, og de klargjør den hierarkiske organisasjonen for endring. Mine funn viser at et slikt kriseformulert budskap har en effekt på respondentene, men det er ikke tilstrekkelig til å skape enighet om at en endring må finne sted *nå*. Årsaken til dette er at krisebudskapet ikke når helt frem til den enkelte mottaker – argumentene for en umiddelbar endring blir ikke vektige nok, fordi hver enkelt beslutningstaker vil tolke argumentene for krise på ulikt vis.

I en hierarkisk organisasjon vil konsekvensen av å ikke nå frem med slike argumenter kunne fortone seg som motstand mot endring – beslutningen om endring er tatt og når man ikke føyer seg etter den, så yter man pr. definisjon motstand. I forhold til endring uten makt, så er det imidlertid viktig å være observant på at det å ikke endre seg ikke nødvendigvis er et signal om motstand mot endringen som sådan – det kan også være et signal om at vurderingen av hvorvidt man skal endre seg er pågående og en beslutning ennå ikke tatt. Resultatene viser flere tilfeller av nettopp dette – respondentene stiller seg ikke direkte

negative til endring, men de føler ikke et behov for å endre seg – eller er ikke modne for endring – *på det nåværende tidspunkt*. De er på vurderingsstadiet.

Disse to fenomenene – motstand mot endring, og det å avvente å treffe en beslutning om endring – har imidlertid de samme implikasjonene for endringsagenten, nemlig at man må supplere med mer vektige argumenter, eventuelt med tvang. Ettersom sistnevnte ikke er et alternativ for endring uten makt, så innebærer det at endringsagenten må spille på kognitive mekanismer som sensebreaking, sensegiving og sensemaking for å nå frem til den enkelte. Funnene tyder på at for å nå frem til den enkelte så bør man også forsøke å individuelt tilpasse argumentasjonen til den enkelte mottaker – gjøre argumentene relevante – for eksempel ved å benytte beskrivelser og tegne scenarioer som mottaker kan kjenne seg igjen i. For endringsagenten blir det derfor viktig å ha gode kommunikative evner.

Det vesentligste skillet mellom å jobbe med endring i tradisjonell forstand, og det å forsøke å initiere en frivillig endring, synes altså å ligge i behovet for å fokusere på kognitive prosesser og kommunikasjon, hvorav spesielt førstnevnte fremstår som mer essensielt ved frivillige endringer enn der hvor man er i besittelse av makt. Slike kognitive prosesser tar imidlertid også tid – til dels svært lang tid.

6. Avslutning

Formålet med denne utredningen har vært å lære mer om hvordan man kan få til endring uten formell makt. Gjennom dybdeintervjuer med ti autoriserte regnskapsførere og én nøkkelinformant har jeg forsøkt å belyse dette problemområdet. I utredningens avsluttende kapittel vil jeg konkludere basert på de mest sentrale funnene, redegjøre for bidrag og begrensninger og belyse funnenes praktiske implikasjoner. Jeg vil også peke på noen konkrete forslag til videre forskning.

6.1 Konklusjon

Resultatene viser at skal man få til en frivillig endring, så må endringen oppfattes som fornuftig blant de som skal endres. Hva som er som fornuftig vil være gjenstand for tolkning gjennom individuelle, kognitive skjema.

Ved hjelp av et spisset budskap har NARF forsøkt å etablere en felles forståelse av at endring er nødvendig. Analysen viser at budskapet har hatt en bred, bevisstgjørende effekt på respondentene. Den viser imidlertid også at den bevisstgjørende effekten ikke alene påvirker opplevd endringsbehov eller initierer endring. Opplevd endringsbehov er derimot et produkt av tolkning av egne erfaringer, observasjoner og tilgjengelig informasjon, hvorav egne erfaringer og observasjoner ser ut til å veie tyngre enn NARFs argumentasjon. Dermed er det først og fremst respondenter som på egenhånd har observert de faremomenter som NARF påpeker som også deler NARFs oppfatning av at behovet for endring allerede er tilstede.

Det fremkommer også at NARFs forsøk på endring vanskeliggjøres av ulike former for motkrefter. For det første preges bransjen av en økning i arbeidsmengde, god kundetilgang og nye forretningsmuligheter av annen art enn rådgivning. Dette er med på å svekke respondentenes opplevde endringsbehov. For det andre eksisterer ingen uniform oppfatning av hva som er rådgivning. I lys av dette, og i lys av ulike erfarings- og kompetansegrunnlag, resonnerer respondentene ulikt med tanke på argumenter for og imot å satse strategisk på rådgivning. Det skaper en kommunikativ utfordring for NARF, som forsøker å nå alle medlemmene med ett og samme budskap.

Til tross for disse utfordringene er det indikasjoner på at NARF har oppnådd resultater i sitt arbeid. Ifølge kognitiv teori er bevisstgjøring av behovet for endring et første steg på veien mot konkret, observerbar endring. Analysen viser helt klart at NARF har lyktes med å bevisstgjøre respondentene om at en endring kan bli nødvendig. I tillegg er det indikasjoner på at NARFs fokus på rådgivning har en styrende effekt på de valg som respondentene tar, og dermed også på endringer som manifesterer seg i bransjen. Fokus på rådgivning har foruten dette også en sekundæffekt i forhold til legitimering av regnskapsførere som rådgivere, hvilket i neste omgang kan bidra til å øke etterspørselen etter rådgivningstjenester.

Det finnes altså momenter som peker i retning av at en endring faktisk kan være initiert. Det er imidlertid viktig å merke seg at endringer som starter som en kognitiv prosess kan forbli på det kognitive plan i lang tid før de resulterer i konkrete, observerbare handlinger. Så lenge endringsprosessen befinner seg i et kognitivt stadium, gir det utfordringer i forhold til å identifisere virkningen av NARFs tiltak. Det er dermed ikke mulig å konkludere i forhold til langtidseffekten av NARFs endringsinitiativ.

6.2 Praktiske implikasjoner

Ytterligere forskning må til for på generelt grunnlag å kunne si noe om hvordan man best kan få til endring uten formell makt. Utredningen identifiserer imidlertid en del momenter som kan være av praktisk betydning, i første rekke for NARF, og potensielt også for andre som ønsker å få i stand denne typen endringer.

Først og fremst understreker resultatene at frivillig endring betinger at endringsinitiativet understøttes av overbevisende argumentasjon. Enn så åpenbart som dette nok synes, så er det like fullt et krevende kriterium å oppfylle i praksis, fordi motstand mot endring er potensielt unik for hver enkelt person man ønsker å påvirke.

Dette har implikasjoner for budskapet endringsagenten formidler: Et uniformt budskap rettet mot en større gruppe mennesker vil åpenbart måtte være noe generalisert – å utforme dette budskapet slik at det fanger opp enhver tenkelig motkraft til endring er ikke praktisk mulig. Samtidig medfører denne generaliseringen at man mister evnen til å nå *helt frem* til en rekke enkeltindivider. Dette er også tydelig illustrert gjennom resultatene: NARF har fokusert veldig sterkt både på problemet – en potensiell krise – og løsningen – rådgivning. Men

aktørene i bransjen oppfatter både nåsituasjonen og fremtidsmulighetene på ulike vis, og graden av mottakelighet for NARFs budskap vil dermed variere.

For å oppnå best mulig gehør for budskapet om behovet for endring, synes det nødvendig for endringsagenten å kommunisere på flere nivåer, både overordnet og mer individuelt eller gruppebasert, og å tilpasse argumentene etter publikummet. Kunsten blir derfor å klare å identifisere slike argumenter som på ulike nivå er egnet til å motivere i retning av en endring.

I denne sammenheng er det også rimelig å vurdere om man kanskje behøver mer enn én løsning på problemet man står overfor. Regnskapsbransjen er svært heterogen og analysen viser at byråene møter ulike utfordringer i hverdagen. Resultatene viser også at NARFs ene svar på endringsbehov – rådgivning – ikke nyter like stor entusiasme hos samtlige respondenter. For å få til endring kan det derfor være nødvendig å spille på flere alternativer. Dersom den overordnede problemstillingen er at bransjen er utsatt for et effektiviseringspress, kan det for eksempel være hensiktsmessig å forsøke å identifisere ulike måter å øke inntjeningen eller å redusere kostnader i det enkelte byrå. Dette vil kunne treffe bedre hos regnskapsførere som ikke føler seg motivert til å satse på rådgivning.

I tillegg viser analysen at det som er konkret observerbart for den som skal endres også tillegges større vekt enn ren argumentasjon fra endringsagenten. Evnen til å visualisere/illustrere effekten av endring og/eller spille på scenario som den som skal endres kjenner seg igjen i kan dermed bli en viktig faktor i endringsarbeidet.

Avslutningsvis ønsker jeg å påpeke viktigheten av å se og å utnytte potensialet som noen ganger kan eksistere i nettopp motkrefter til endring. Kjernen i å parere motkrefter med drivkrefter er selvsagt å eliminere motkreftene og bane vei for endring. Som analysen har vist, så kan likevel motkrefter noen ganger snus til endringsagentens fordel. Det at flere og flere regnskapsførere oppdager nye forretningsmuligheter, for eksempel at man påtar seg oppdrag knyttet til årsoppgjør, er på kort sikt kanskje et argument som er egnet til å undergrave behovet for å satse på rådgivning, men kan på lang sikt fungere som en mulighet til ytterligere tjenesteutvidelse.

6.3 Bidrag og begrensninger

Denne studien skiller seg fra andre studier av organisatoriske endringer i det at den fokuserer på endringer som forsøkes initiert uten formell makt. Dette representerer en form for endring som blir stadig mer relevant i takt med at organisasjoner går fra hierarki til nettverksbaserte modeller. Uten bruk av maktmidler endres imidlertid også de incentivmekanismer som i et hierarki er egnet til å drive frem endring og ivareta organisatorisk stabilitet, og endringsagentens rolle endrer seg.

Det synes intuitivt at endring uten makt krever innsats først og fremst på det kognitive plan. Det handler om å påvirke, om å få den som skal endres til å se fornuften i å endre seg, om å starte den kognitive prosessen. Mine funn viser at tradisjonell endringslitteratur også kan ha sin plass i forbindelse med slike endringsprosesser. Konkret viser jeg at å etablere ubehag eller kriseforståelse i forhold til status quo kan ha en rolle i et kognitivt basert endringsinitiativ, men da først og fremst fordi tiltaket har en bevisstgjørende effekt. Selve endringen – bevegelsen – må skje ved hjelp av kognitive prosesser. Endringsagenten kan påvirke disse prosessene blant annet gjennom argumentasjon for endringen (sensegiving), mot status quo (sensebreaking) og ved – i den grad det er mulig – å gjøre argumentene observerbare, altså å la dem tegne et scenario som den enkelte kan identifisere seg med.

Funnene i denne utredningen er interessant først og fremst for NARF, som ønsker å påvirke sine medlemmer. Der nest vil den kunne være av interesse for andre bransjeorganisasjoner, og for ledere av organisasjoner hvis struktur gjør det vanskelig å anvende formell styringsmakt. Den vil også kunne være av teoretisk interesse for de som på mer generelt grunnlag ønsker å studere hvordan man kan få til endring uten formell makt.

Det er imidlertid viktig å presisere at denne utredningens generaliserbarhet begrenses av dens utvalg, som er relativt lite og geografisk avgrenset. Ut i fra bransjedemografi er det også en underrepresentasjon av de helt små byråene. Likeledes er ingen store byråer (>30 ansatte) representert. Det er derfor mulig at det finnes momenter knyttet til et mer representativt utvalg som denne utredningen ikke fanger opp. Der nest er det viktig å presisere at utvalget baserer seg på respondenter fra én bransje – regnskapsbransjen. Andre bransjer har avvikende karakteristika og står overfor andre utfordringer.

6.4 Forslag til videre forskning

Det er gjennomført lite forskning på endring uten formell makt og i så måte er det mange muligheter for videre studier. Jeg vil i det følgende presentere et lite utvalg av områder som jeg underveis i forskningsprosessen har støtt på, men som jeg ikke har kunnet se nærmere på i detalj.

Et av disse områdene er hvordan beslutningsprosesser i en organisasjon virker inn på organisasjonens mottakelighet for endring uten formell makt. Noen av respondentene i utvalget uttaler for eksempel at beslutninger tas «over lunchbordet», noen tar beslutninger alene, mens atter andre har formaliserte styremøter. Dersom prosedyrene i organisasjonen tilsier at flere personer involveres, hvilke implikasjoner har det i så fall for endringsagentens arbeid, og hvordan påvirker det den kognitive prosessen – både lengde og utfall?

Et annet forhold som kan være interessant å se nærmere på, er hvordan arbeidsbelastning virker inn på beslutningstakers mottakelighet for endringsinitiativ. Som det fremgår av resultatene, så opplever noen av respondentene i denne utredningen et tidspress, som igjen forhindrer dem fra å planlegge strategisk for fremtiden, spesielt med fokus på rådgivning. Det kan imidlertid også tenkes en motsatt effekt – at mangel på tid gjør det lettere å ty til «ferdige oppskrifter» på endring. I tillegg kan det eksistere identifiserbare forskjeller mellom store og små organisasjoner.

Det knytter seg visse utfordringer til forskning på endring uten formell makt. Den viktigste er kanskje det faktum at endring uten formell makt har sitt utspring i kognitive prosesser som vanskelig kan observeres, selv ikke alltid for den som gjennomgår disse. Konsekvensen er at spørsmål som har til hensikt å måle endringspåvirkning, som «*Vurder i hvilken grad du er nærmere en endring som følge av ...*» blir hypotetiske og dermed vanskelig å gjøre konkret analyse av innenfor rammene av en tidsavgrenset masterutredning. Ettersom kognitive prosesser kan være tidkrevende følger det implisitt at studier som pågår over lengre tid vil kunne gi dypere innsikt i denne typen endringer.

7. Referanser

- Abelson, R. P. (1981). Psychological Status of the Script Concept. *American Psychologist*, 36(7), 715–729.
- Balogun, J., & Hailey, V. H. (2008). *Exploring Strategic Change* (3. utg.). Essex: Pearson Education Limited.
- Balogun, J., & Johnson, G. (2004). Organizational Restructuring and Middle Manager Sensemaking. *The Academy of Management Journal*, 47(4), 523–549.
- Balogun, J., & Johnson, G. (2005). From Intended Strategies to Unintended Outcomes: The Impact of Change Recipient Sensemaking. *Organization Studies*, 26(11), 1573–1601.
- Beckhard, R., & Harris, R. T. (1987). *Organizational Transitions: Managing Complex Change* (2. utg.). Reading, Mass: Addison-Wesley.
- Black, J. S., & Gregersen, H. B. (2008). *It Starts With One* (2. utg.). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education Limited.
- Bliss, J. P., Gilson, R. D., & Deaton, J. E. (1995). Human Probability Matching Behaviour in Response to Alarms of Varying Reliability. *Ergonomics*, 38(11), 2300–2312.
- Blom, M. (2013). *Fra regnskapsfører til rådgiver* (No. 03/13). Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS. Hentet fra http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/165383/1/R03_13.pdf
- Breznitz, S. (1984). *Cry Wolf: The Psychology of False Alarms*. Hillsdale, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associated, Inc., Publishers.
- Bromage, B. K., & Mayer, R. E. (1986). Quantitative and qualitative effects of repetition on learning from technical text. *Journal of Educational Psychology*, 78(4), 271–278.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods* (4th utg.). New York, N.Y.: Oxford University Press.
- Bryman, A., & Bell, E. (2007). *Business Research Methods*. New York: Oxford University Press.

-
- Brønnøysundregistrene. (2014, november 15). Brønnøysundregistrene - Åpne data. Hentet fra <http://data.brreg.no/oppslag/enhetsregisteret/enheter.xhtml>
- Burke, P. J. (2004). Identities and Social Structure: The 2003 Cooley-Mead Award Address. *Social Psychology Quarterly*, 67(1), 5–15.
- Burke, W. W. (2011). *Organization Change. Theory and Practice* (3. utg.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Burnes, B. (2004). Kurt Lewin and the Planned Approach to Change: A Re-appraisal. *Journal of Management Studies*, 41(6), 977–1002.
- Cameron, E., & Green, M. (2009). *Making Sense of Change Management* (2. utg.). Kogan Page Limited.
- Coghlan, D. (1993). A person-centred approach to dealing with resistance to change. *Leadership & Organization Development Journal*, 14(4), 10–14.
- De Geus, A. P. (1988, april). Planning as Learning - De Geuss.pdf. *Harward Business Review*, 66, 70–74.
- Dent, E. B., & Goldberg, S. G. (1999). Challenging «Resistance to Change». *The Journal of Applied Behavioral Science*, 35(1), 25–40.
- Dutton, J. E., Fahey, L., & Narayanan, V. K. (1983). Toward Understanding Strategisc Issue Diagnosis. *Strategic Management Journal*, 4(4), 307–323.
- Ford, J. D., Ford, L. W., & D'Amelio, A. (2008). Resistance to Change: The Rest of the Story. *Academy of Management Review*, 33(2), 362–377.
- Gephart, R. P. J. (1993). The Textual Approach: Risk and Blame in Disaster Sensemaking. *The Academy of Management Journal*, 36(6), 1465–1514.
- Gibbs, G. R. (2007). *Analysing Qualitative Data*. London: Sage Publications Inc.
- Gioia, D. A., & Chittipeddi, K. (1991). Sensemaking and Sensegiving in Strategic Change Initiation. *Strategic Management Journal*, 12(6), 433–448.

- Gioia, D. A., & Manz, C. C. (1985). Linking Cognition and Behavior: A Script Processing Interpretation of Vicarious Learning. *The Academy of Management Review*, 10(3), 527–539.
- Gioia, D. A., & Poole, P. P. (1984). Scripts in Organizational Behavior. *The Academy of Management Review*, 9(3), 449–459.
- Gårseth-Nesbakk, L., & Åmo, B. W. (2012). Lønnsomhet i regnskapsførerbransjen: Store variasjoner og muligheter - bevisst satsing gir uttelling. Handelshøyskolen i Bodø.
- Gårseth-Nesbakk, L., & Åmo, B. W. (2013, august). Tilbud og etterspørsel av tjenester i relasjonen mellom SMB-kunder og eksterne regnskapsførere - et spørsmål om vilje, evne og behov? Handelshøyskolen i Bodø.
- Hambrick, D. C., & Cannella, A. A. J. (1989). Strategy Implementation as Substance and Selling. *The academy of Management Executive*, 3(4), 278–285.
- Hardy, C. (1996, mars). Understanding power - Bringing about strategic change.pdf. *British Journal of Management*, 7(Special issue), 3–16.
- Harris, S. G. (1994). Organizational Culture and Individual Sensemaking: A Schema-based Perspective. *Organization Science*, 5(3), 309–321.
- Harvey, N., & Fisher, I. (1997). Taking Advice: Accepting Help, Improving Judgment, and Sharing Responsibility. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 70(2), 117–133.
- Haukedal, W. (2005). *Arbeids- og lederpsykologi* (7. utg.). Oslo: J. W. Cappelens Forlag AS.
- Jacobsen, D. I. (2004). *Organisasjonsendringer og endringsledelse*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Jacobsen, D. I., & Thorsvik, J. (2007). *Hvordan organisasjoner fungerer* (3. utgave). Bergen: Fagbokforlaget.
- Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt Forlag.
- Johannessen, A., Tufte, P. A., & Kristoffersen, L. (2006). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Abstrakt Forlag.
- Kotter, J. P. (1996). *Leading Change*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

-
- Krapp, A. (1999). Interest, motivation and learning: An educational-psychological perspective. *European Journal of Psychology of Education, 14*(1), 23–40.
- Lee, N., & Lings, I. (2008). *Doing Business Research. A Guide to Theory and Practice*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Levasseur, R. E. (2001). People Skills: Change Management Tools: Lewin's Change Model. *Interfaces, 31*(4), 71–73.
- Lewin, K. (1947). Frontiers in Group Dynamics. *Human Relations, 1*(1), 5–41.
- Louis, M. R. (1980). Surprise and Sense Making: What Newcomers Experience in Entering Unfamiliar Organizational Settings. *Administrative Science Quarterly, 25*(2), 226–251.
- Louis, M. R., & Sutton, R. I. (1991). Switching Cognitive Gears: From Habits of Mind to Active Thinking. *Human Relations, 44*(1), 55–76.
- Lund, J. (2014a, mai 15). NARFs påvirkningsarbeid: Bakgrunn og handlinger.
- Lund, J. (2014b, mai 15). NARFs påvirkningsarbeid: Innledende intervju.
- Maitlis, S. (2005). The Social Processes of Organizational Sensemaking. *The Academy of Management Journal, 48*(1), 21–49.
- Meyer, C. B., & Stensaker, I. G. (2011). *Endringskapasitet*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Nadler, D. A., & Tushman, M. L. (1980). A Model for Diagnosing Organizational Behavior. *Organizational Dynamics, 9*(2), 35–51.
- Nadler, D. A., & Tushman, M. L. (1990). Beyond the Charismatic Leader: Leadership and Organizational Change. *California Management Review, (32)*, 77–97.
- Nadler, D. A., & Tushman, M. L. (1999). The Organization of the Future: Strategic Imperatives and Core Competencies for the 21st Century. *Organizational Dynamics, 28*(1), 45–60.
- nhh.no. (udatert). Hentet 14. mars 2014, fra <https://www.nhh.no/no/om-nhh/etikk-ved-nhh/etiske-retningslinjer.aspx>

- Nordhaug, O., Døving, E., & Gooderham, P. N. (2004, januar). Norske regnskapsbyråer: Rådgivning, kompetanse og verdiskapning. Samdunns- og Næringslivsforskning AS. Hentet fra https://www.narf.no/upload/3/A77_03%20SNF%20rapport%2022%20mars.pdf
- Orlikowski, W. J. (1996). Improvising Organizational Transformation Over Time: A Situated Change Perspective. *Information Systems Research*, 7(1), 63–92.
- Piderit, S. K. (2000). Resistance and Recognizing Ambivalence: A Multidimensional View of Attitudes toward an Organizational Change. *The Academy of Management Review*, 25(4), 783–794.
- Pratt, M. G. (2000). The Good, the Bad, the Ambivalent: Managing Identification among Amway Distributors. *Administrative Science Quarterly*, 45(3), 456–493.
- Prochaska, J. O., DiClemente, C. C., & Norcross, J. C. (1992). In Search of How People Change - Applications to Addictive Behaviors. *American Psychologist*, 47(9), 1102–1114.
- Reger, R. K., Mullane, J. V., Gustafson, L. T., & DeMarie, S. M. (1994). Creating Earthquakes to Change Organizational Mindsets. *The Academy of Management Executive*, 8(4), 31–46.
- Repstad, P. (2004). *Mellom nærhet og distanse*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students*. Essex: Pearson Education Limited.
- Schein, E. H. (1999). Kurt Lewin's Change Theory in the Field and in the Classroom: Notes Toward a Model of Managed Learning. *Reflections*, 1(1), 59–74.
- Schilling, M. A., & Steensma, H. K. (2001). The Use of Modular Organizational Forms: An Industry-Level Analysis. *Academy of Management Journal*, 44(6), 1149–1168.
- Scott, C. D., & Jaffe, D. T. (1988). Survive and Thrive in Times of Change. *Training & Development Journal*, 42(4), 25–28.
- Snow, C. C., Miles, R. E., & Coleman, H. J. J. (1992). Managing 21st century Network Organizations. *Organizational Dynamics*, 20(3), 5–20.
- Spiker, B. K., & Lesser, E. (1995). We have met the enemy ... *The Journal of Business Strategy*, 16(2), 17–21.

-
- Thagaard, T. (1998). *Systematikk og innlevelse: En innføring i kvalitativ metode*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Tjora, A. H. (2012). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis* (2. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk Forlag.
- Tobiassen, A. E., & Gooderham, P. N. (2002). *Hvilke muligheter har regnskapsbyråer til å bli rådgivere i SMB-sektoren?*. Bergen: Samfunns- og næringslivsforskning AS.
- Troye, S. V. (1999). *Marketing. Forventninger, tilfredshet og kvalitet*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Vlaar, P. W. L., Fenema, P. C. van, & Tiware, V. (2008). Cocreating Understanding and Value in Distributed Work: How Members of Onsite and Offshore vendor Teams Give, Make, Demand and Break Sense. *MIS Quarterly*, 32(2), 227–255.
- Weick, K. E. (1995). *Sensemaking in Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Weick, K. E. (2008). Sensemaking. I *International Encyclopedia of Organization Studies* (Bd. 3). Thousand Oaks, CA: Sage Publications Inc.
- Weick, K. E., & Quinn, R. E. (1999). Organizational Change and Development. *Annual Review of Psychology*, 50, 361–386.
- Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (2005). Organizing and the Process of Sensemaking. *Organization Science*, 16(4), 409–421.
- Yaniv, I., & Kleinberger, E. (2000). Advice Taking in Decision Making: Egocentric Discounting and Reputation Formation. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 83(2), 260–281.

Vedlegg A: Intervjuguide

1. Introduksjon

- 1.1. Takke for villighet til å delta
- 1.2. Presentasjon av meg selv
- 1.3. Informasjon om utredningen og FOCUS-programmet
- 1.4. Konfidensialitet og anonymisering
- 1.5. Informere om lydbåndopptak og innhenting av samtykke
- 1.6. Informere om forventet tidsbruk –ca. én time

2. Kort om respondenten

- 2.1. Nåværende stilling og arbeidsoppgaver
- 2.2. Bakgrunn
 - 2.2.1. Hvor lenge personen har jobbet i bransjen
 - 2.2.2. Autorisert vs ikke-autorisert

3. Bedriften og dens kunder

- 3.1. Om virksomheten
 - 3.1.1. Antall ansatte
- 3.2. Kundene
 - 3.2.1. Hvilke typer kunder har virksomheten?
 - 3.2.2. Hvordan jobber virksomheten ut mot kundene? Hvilke tjenester tilbys?
 - 3.2.3. I hvilken grad tilpasses tjenestene etter kundenes individuelle behov?
 - 3.2.3.1. Er det spesielle fokusområder bedriften har i kontakt med kunden?

4. Bedriften og bransjen

- 4.1. Hva er bedriftens viktigste konkurransefortrinn (hva vektlegges i salgsdialog med kunden)?
- 4.2. Hvordan opplever bedriften tilgangen til kunder?
 - 4.2.1. Netto tap eller tilgang?
- 4.3. Hvordan vil du beskrive bransjens utvikling og dagens tilstand?
- 4.4. Hvordan tror du bransjen kommer til å utvikle seg over de neste fem årene?
 - Trusler?
 - Endringer?
 - Muligheter?
 - Kundetilgang?
 - 4.4.1. Opplever bedriften at aktører fra andre bransjer, som tidligere ikke var konkurrenter, nå utgjør en trussel?
 - 4.4.1.1. Reell eller potensiell?
- 4.5. Hva tror du karakteriserer de virksomheter som vil lykkes i bransjen i fremtiden?
- 4.6. Hva er bedriftens viktigste kilder til å fange opp trender i bransjen?
- 4.7. Hvor godt tror du bedriften evner å fange opp trender og endringer i bransjen? Jobbes det evnt. Bevisst med dette?

5. Beslutningsprosessen

5.1. Beslutninger

5.1.1. Beskriv beslutningsprosessen i bedriften (strategiske beslutninger)

5.1.1.1. Hvorvidt vil du si at bedriften har et bevisst forhold til hvordan man fatter strategiske beslutninger?

5.1.2. Hvilke faktorer er viktigst i forhold i forhold til å fatte beslutninger?

5.1.3. KSF – «områder som, hvis tilfredsstillende, vil sikre at bedriften kan hevde seg i konkurranse med andre». Hvilke KSF er viktige?

6. Bedriften og teknologi

6.1. Hvordan vil du beskrive de teknologiske endringene i bransjen de senere år? Tidfest gjerne.

6.2. Hvordan forventer du at bransjen vil endre seg teknologisk i tiden fremover?

6.3. Hvor opptatt er bedriften av å ta i bruk ny teknologi?

6.3.1. Eksempler?

6.4. Hvor flink tror du bedriften er på å ta i bruk ny teknologi sammenliknet med andre?

6.4.1. Tidlig ute?

6.5. Hvilke konsekvenser tror du ny teknologi vil føre til for aktørene i bransjen?

7. Bedriften og NARF

7.1. Hva tenker du på når du hører NARF? Assosiasjonskart

7.2. Beskriv bedriftens forhold til NARF

7.3. NARF har over en periode forsøkt å påvirke sine medlemmer til å endre måten man jobber ut mot kunden på, i forhold til å tilby flere tjenester enn tradisjonell regnskapsføring. Spesielt rådgivning har vært trukket frem som et område medlemmene bør vurdere å satse på

7.3.1. Kjenner du til dette?

7.3.2. Hva tror du er årsaken til at NARF ønsker å påvirke sine medlemsbedrifter?

7.3.3. Hvordan vil du si at kommunikasjonen fra NARF har vært?

7.3.3.1. Hva vil du si at dem gjør rett / feil ?

7.3.4. Har NARFs budskap i denne sammenhengen hatt noen betydning for bedriften?

7.3.4.1. Hvis ja, hvilken?

7.3.4.2. Hvis nei, hvorfor ikke?

7.3.5. Ville bedriften sett en trend mot rådgivning uten at NARF hadde fokusert på det?

8. Rådgivning

8.1. Hva tenker du på når du hører rådgivning? Assosiasjonskart

8.1.1. (Hva er rådgivning?)

8.2. Yter bedriften rådgivningstjenester i dag?

8.2.1. Hvis ja:

8.2.1.1. Vil du si at bedriften er aktiv i innsalget av rådgivningstjenester?

8.2.1.2. Hva var de viktigste faktorene som gjorde at bedriften begynte å tilby rådgivning?

8.2.2. Hvis nei, hva er årsaken til dette?

8.3. Hvordan er/tror du lønnsomheten er for rådgivningstjenester?

8.4. Hva skal til for at din bedrift skal fokusere mer på å tilby deres kunder rådgivning?

8.5. Hvis din bedrift kunne få mer informasjon og kanskje opplæring om hvordan man kan selge og/eller yte rådgivningstjenester overfor sine kunder, ville det vært interessant for dere?

8.5.1. Hvordan ville du foretrukket at opplæringen foregikk? (eksempelvis i bedriften, i eksterne erfarings/ressursgrupper ea.)?

9. Oppsummering

9.1. Ønsker du å legge til noe i svarene dine?

10. Avsluttende informasjon

- 10.1. Gjenta informasjon om anonymitet og konfidensialitet
- 10.2. Tilby innsyn i ferdig masterutredning
- 10.3. Takke for deltakelse

Vedlegg B: Infoskriv til respondenter

Takk for hyggelig samtale! Som avtalt oversendes informasjon om min masterutredning for FOCUS-prosjektet.

Om masterutredningen

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) har gjennom flere år ment at regnskapsbransjen står overfor endringer som vil medføre bortfall av arbeidsoppgaver man i dag utfører. I den forbindelse har NARF ønsket å påvirke sine medlemmer slik at det treffes valg ute i de enkelte bedrifter som gjør dem forberedt på endringene som forventes å komme.

Min masterutredning ser nærmere på relasjonen mellom NARF og deres medlemsbedrifter og søker å belyse i hvilken grad NARF innehar påvirkning på sine medlemmer. Spesielt er det interessant å se på hvordan NARF, som organisasjon uten strategisk beslutningsmyndighet overfor enkeltmedlemmer, har eller kan bidra til endringer i bransjen. Formålet med oppgaven er å lære mer om hvordan man kan gjennomføre endringer i frittstående bedrifter uten å være i besittelse av formell makt.

FOCUS-prosjektet

Min masterutredning inngår i forskningsprosjektet FOCUS (Future-Oriented Corporate Solutions). FOCUS er et tverrfaglig prosjekt som i samarbeid med ulike næringspartnere søker å finne frem til ny kunnskap om fremtidsrettede organisatoriske løsninger. Programmet tar utgangspunkt i bedriftens perspektiv og søker å bidra til å sikre norske virksomheters konkurransekraft, så vel som å sikre at NHH forsker og underviser i praktisk relevante tema. NARF er blant programmets bidragsyttere, og ønsker spesielt kunnskap om regnskapsførerbransjen. Min oppgave søker å belyse et emne som i den konteksten er relevant for NARF, men formodentlig også for bransjen som helhet.

For ytterligere informasjon, se prosjektets nettsider: <http://blogg.nhh.no/focus/om-programmet/> eller ta kontakt med min veileder Therese Sverdrup på e-post therese.sverdrup@nhh.no.

Praktisk informasjon

Under intervjuet vil jeg stille spørsmål knyttet til hvordan bedriften opererer og hvilke faktorer som påvirker bedriftens strategiske beslutninger og faktiske utvikling.

Du som deltaker vil være fullt ut anonym og all informasjon som fremkommer vil bli behandlet konfidensielt, også overfor virksomheten du jobber i. I intervjuprosessen er det ønskelig å benytte lydopptaker. Opptakene vil ikke bli arkivert, men transkribert og deretter slettet. Det vil kun være meg selv og øvrige forskere tilknyttet FOCUS-prosjektet som i sin helhet vil ha tilgang til de transkriberte versjonene av intervjuet. Videre vil det kun være anonymiserte utdrag og eksempler fra intervjuet som blir benyttet i min endelige masterutredning.

Dersom det er ønskelig vil din virksomhet kunne få tilgang til den ferdigstilte masterutredningen.

Det foreligger selvsagt ingen kostnader for din virksomhet, med unntak av den tiden som går med til selve intervjuet. Intervjuet forventes å vare ca. én time og kan finne sted i deres lokaler, eller et annet sted som du mener måtte passe. Jeg har forståelse for at våren er en travel tid for bransjen, men setter likevel stor pris på om intervjuet kan finne sted snarest mulig.

Jeg håper deltakelse i denne studien er interessant for deg og din virksomhet. Ta gjerne kontakt med meg på telefon eller e-post dersom du har spørsmål eller ønsker mer informasjon om oppgaven.

Ha en riktig fin dag!

Med vennlig hilsen

Bjørn Ove Kristiansen

Masterstudent ved Norges Handelshøyskole

Telefon: 93 09 22 66

E-post: bjorn@egoria.no

Vedlegg C: Nummergenerator

```
<?php

/*
*-----*
* Dette scriptet genererer et tilfeldig tall *
* og viser det på skjermen.                  *
* Scriptet krever en PHP-kompilator for      *
* å kunne kjøre (www.php.net)                *
*-----*
*/

//Setter generatorens laveste og høyeste verdi
$low = "1";
$high = "139";

//Genererer et tilfeldig tall og viser det på skjermen
echo rand($low, $high);

?>
```