Spelar storleken någon roll?
- Digitalisering i revisionsprocessen hos revisionsbyråer av varierande storlek

Författare:
Ted Hörman
Anna Johansson
Camilla Modén

Handledare:
Karin Jonnergård
Sammanfattning

Titel: Spelar storleken någon roll? - Digitalisering i revisionsprocessen hos revisionsbyråer av varierande storlek

Seminariedatum: 2019-06-04
Kurs: FEKH 69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng
Författare: Ted Hörman, Anna Johansson, Camilla Modén
Handledare: Karin Jonnergård
Fem nyckelord: Digitalisering, Innovation, Storlek, Revisionsprocess, Revisionsbyrå

Syfte: Syftet med denna uppsats är att undersöka och förklara graden av digitalisering i revisionsprocessen hos revisionsbyråer av olika storlek. Detta för att analysera om det finns några eventuella samband i term av digitalisering mellan de olika byråerna beroende på deras storlek samt förklara vad dessa samband kan bero på.


Empiri: Det empiriska materialet utgörs av den samlade information som 17 intervjuer och 71 enkätsvar har genererat, där respondenterna har varit revisorer från olika revisionsbyråer av varierande storlek. Ytterligare en intervju utfördes med en tidigare FAR-anställd som är specialist på ämnet digitalisering och revision.

Abstract

Title: Does size matter? - Digitalization in the audit process in audit firms of varying sizes.

Seminar date: 2019-06-04

Course: FEKH 69, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC)

Authors: Ted Hörmann, Anna Johansson, Camilla Modén

Advisor: Karin Jonnergård

Key words: Digitalization, Innovation, Size, Audit Process, Audit Firm

Purpose: The purpose of this thesis is to investigate and explain the degree of digitalization in the audit process among audit firms of various sizes. Furthermore, we set out to analyze if there are any possible connections in terms of digitalization between the different firms, in regard to their size, and explain what these connections may depend on.

Theoretical perspectives: The theoretical section of this thesis consists partly of a literature description and a theoretical standpoint. In the literature description we describe the various parts of the audit process and present a review of the area of digitalization. The theoretical starting point consists of three themes: theories of innovation, Davenport & Kirby's matrix for automation and cognitive technologies, as well as theories about size and innovation.

Methodology: The thesis applies both a qualitative and quantitative research strategy, with emphasis on the qualitative. The qualitative data has been collected through interviews and the quantitative data has been collected through a questionnaire based on a model, the degree of digitalization in the audit process, developed by the authors of this thesis.

Empirical foundation: The empirical foundation consists of the aggregate information generated by 17 interviews and 71 answers from the questionnaires, where the respondents have been auditors from various auditing firms of varying sizes. An interview was also conducted with a former FAR employee who possesses good business insight as well as into the subjects in question.

Conclusions: The results of this thesis show a significant difference in degree of digitalization between the different size categories. The middle-sized firms have the highest degree of digitalization followed by the small ones and finally the big ones. The general attitude towards digitalization is positive. Regarding the view upon what digitalization actually means it has been found that the firms are rather limited compared to what researchers have said. A coagency has been found between the size of the firm and the driving force, as well as firm size in relation to the balance between resources and flexibility. The middle-sized firms, at the time of this study, hold the highest degree of digitalization.
Innehåll

1. Inledning ............................................................................................................................................... 1
   1.1 Revisorns historia och digitaliseringens samhällspåverkan ......................................................... 1
   1.2 Digitalisering inom revisionsbranschen idag .................................................................................. 2
   1.3 Utgångspunkt för uppsatsen ........................................................................................................... 3
   1.4 Syfte ................................................................................................................................................ 4
   1.5 Frågeställningar ............................................................................................................................... 4
   1.6 Disposition ..................................................................................................................................... 4

2. Teori ..................................................................................................................................................... 5
   2.1 Litteraturbeskrivning ....................................................................................................................... 5
      2.1.1 Revision .................................................................................................................................... 5
      2.1.2 Revisionsprocessen .................................................................................................................. 5
      2.1.3 Digitalisering ............................................................................................................................ 7
      Reflektion kring litteraturbeskrivning ................................................................................................ 10
   2.2 Teoretisk utgångspunkt .................................................................................................................... 10
      2.2.1 Teorier om innovation .............................................................................................................. 11
      Reflektion kring teorier om innovation .............................................................................................. 13
      2.2.2 Davenport & Kirbys kognitiva teknologier .............................................................................. 14
      Reflektion kring Davenport & Kirbys kognitiva teorier ................................................................. 15
      2.2.3 Teorier om storlek och innovation ........................................................................................... 15
      Reflektion kring teorier om storlek och innovation ......................................................................... 16

3. Metod .................................................................................................................................................. 17
   3.2 Val av forskningsmetod .................................................................................................................. 17
   3.3 Urval ................................................................................................................................................. 18
      3.3.1 Urval vid intervjuer .................................................................................................................... 18
      3.3.2 Urval vid enkätundersökning .................................................................................................... 19
   3.4 Datainsamling .................................................................................................................................. 20
      3.4.1 Intervjuer .................................................................................................................................. 20
      3.4.2 Upprättande av modell för digitalisering ................................................................................. 21
      3.4.3 Enkätundersökning .................................................................................................................... 22
      3.4.4 Bortfall ..................................................................................................................................... 23
   3.5 Tolkning av data ............................................................................................................................... 24
      3.5.1 Intervjudata ................................................................................................................................ 24
      3.5.2 Enkätdata .................................................................................................................................. 25
   3.6 Etiska aspekter ................................................................................................................................. 27
   3.7 Kritik mot metod ............................................................................................................................... 27
4. Empiri

4.1 Enkäter

4.1.1 Små byråer

4.1.2 Medelstora byråer

4.1.3 Stora byråer

4.1.4 Samtliga storlekskategorier

4.1.5 Variansanalys

4.2 Intervjuer

4.2.1 Små byråer

4.2.2 Medelstora byråer

4.2.3 Stora byråer

4.2.4 Intervju med FAR-anställd

4.2.5 Sammanfattning av intervjuer

5. Analys

5.1 Analys kring innovation och spridning

5.2 Analys kring kognitiva teknologier

5.3 Analys kring innovationer och storlek

6. Diskussion

7. Slutsatser

7.1 Till vilken grad har olika stora revisionsbyråer digitaliserat sin revisionsprocess?

7.2 Vilka likheter och skillnader finns i digitaliseringen av revisionsprocessen mellan de olika stora revisionsbyråerna, och varför?

7.3 Uppfyllande av syfte

7.4 Framtida forskning

Referenser

Bilagor
1. Inledning

1.1 Revisorns historia och digitaliseringsångs samhällspåverkan

Revisionens ursprung och samhällsfunktion

Digitaliseringen av samhället

1.2 Digitalisering inom revisionsbranschen idag

1.3 Utgångspunkt för uppsatsen

Efter genomgången av vad som tidigare konstaterats inom ämnet identifieras att forskning saknas avseende jämförelse av digitalisering i revisionsprocessen mellan större och mindre byråer. Digitalisering är något som präglar samhället i stort och således även revisionsprocessen. Tidigare forskning pekar på att revisionsyrket förhållandevis ligger efter digitaliseringsmässigt och därför finns det en stor potential för utveckling inom branschen. Därför är det av intresse att undersöka exakt hur långt revisionsbyråerna kommit i denna utveckling. Mot bakgrund av denna inledning ämnar uppsatsen att förtydliga sambandet mellan digitalisering i förhållande till revisionsbyråns storlek, och fylla det forskningsgap som finns inom digitaliseringen och dess påverkan på revisionsprocessen.

1.4 Syfte
Syftet med uppsatsen är att **undersöka och förklara graden av digitalisering** i revisionsprocessen hos revisionsbyråer av olika storlek. Detta för att **analysera** om några **eventuella samband** finns i termer av digitalisering mellan de olika byråerna beroende på deras storlek samt förklara vad dessa samband kan bero på.

1.5 Frågeställningar

- **Till vilken grad har olika stora revisionsbyråer digitaliserat sin revisionsprocess?**

- **Vilka likheter och skillnader finns i digitaliseringen av revisionsprocessen mellan de olika stora revisionsbyråerna, och varför?**

1.6 Disposition
2. Teori
Följande avsnitt syftar till att fungera som en överblick och genomgång av teorin inom områdena innovation, storlek, digitalisering och revision. Här delas väsentligt information in i två delar; dels görs en litteraturbeskrivning som täcker in de områden som anses vara av värde för att läsaren ska kunna ta till sig uppsatsen på bästa sätt, dels presenteras den teoretiska utgångspunkten på vilken uppsatsens empiriska undersökning vilar.

2.1 Litteraturbeskrivning
Nedan följer en sammanfattning och genomgång av, för uppsatsen, relevant litteratur inom ämnena revision och digitalisering. Detta avsnitt är menat att ge en översikt och ökad förståelse för dessa två områden och samtidigt avgränsa vårt arbete mot allt för vida definitioner av dessa ämnen.

2.1.1 Revision

2.1.2 Revisionsprocessen
Då en revision utförs följer revisorn en viss process vilken är anpassad för det företag eller organisation för vars räkning revisionen utförs, detta är revisionsprocessen. Revisionsprocessen består huvudsakligen av de tre olika stegen planering, granskning och rapportering, där var och ett av dessa steg innehåller olika omfattande uppgifter beroende på hur och för vilket bolag revideringen utförs (FAR, 2006; Eklöv Alander, 2019). Revisionsprocessen är i sig mycket omfattande och kan variera från gång till gång beroende på vilket företag som revideras. Nedan beskrivs de tre huvudsakliga stegen i revisionsprocessen med deras respektive komponenter. Denna beskrivning ges för att sedan kunna med hjälp av respektive fas och uppgift operationalisera begreppet “Digitaliseringsgrad i revisionsprocessen”.

Planering


2. Analytisk granskning: Detta innebär att revisorn undersöker finansiell information för att se om det finns variationer eller avvikelser som revisorn inte förväntar sig och som kan innebära en risk för väsentliga fel.

Vidare under planeringsfasen fastställs en revisionsstrategi som sedan mynnar ut i en revisionsplan. Strategin beskriver övergripande hur revisionen ska utföras och vilken tidslinje som ska följas. I strategin bedömer revisorn vilka väsentlighetstal som ska användas, vilka risker som identifierats samt vilka granskningsmetoder som ska tillämpas. Planen bygger vidare på strategin men är mer detaljerad och beskriver revisionens karaktär, hålltider och omfattning (Eklöv Alander, 2019).

Granskning

Det andra huvudsakliga steget i en revisionsprocess är granskningen vilken består av två metoder: kontrollgranskning och substansgranskning. Båda metoder förekommer ofta i en revision, dock tillämpas vanligtvis substansgranskning vid revidering av mindre företag, medan kontrollgranskning är vanligare när stora företag revideras (FAR, 2006).

Kontrollgranskning syftar till att undersöka huruvida ett företags interna kontroller fungerar väl och om de är utformade på ett sådant vis att väsentliga fel kan upptäckas (FAR, 2006). Revisor uppgift vid en sådan granskning är att undersöka om kontrollerna är dokumenterade,
fungerar effektivt och om de medger att redovisningen blir korrekt. Denna granskning metod kan bestå av följande uppgifter (Eklöv Alander, 2019):

1. Förfrågan: Revisorn kan ställa frågor till personal med ett särskilt ansvar för att bilda en uppfattning om hur de interna kontrollerna fungerar.
2. Inspektion och observation: Revisorn kan inspektera dokument som härrör från den process som granskas eller observera då en anställd på något sätt behandlar dessa dokument.
3. Walk-through: Revisorn följer en transaktion genom redovisningssystemet för att få information över de interna kontrollerna.
4. Upprepning av aktivitet: Revisorn själv upprepar en åtgärd som företaget utför i sin interna kontroll.

Substansgranskning innebär att specifika resultat- och balansposter granskas, samt de transaktioner som gett upphov till dessa (FAR, 2006). Revisorn utför denna granskning genom att jämföra de finansiella rapporterna med det bokföringsmaterial som lett fram till dessa genom att antingen tillämpa detaljtester eller analytisk granskning. Detaljtester innebär att enstaka transaktioner eller saldon granskas med hjälp av de olika uppgifterna, medan analytisk granskning undersöker olika trender och avvikelser (Eklöv Alander, 2019).

**Rapportering**

**Dokumentation**

2.1.3 Digitalisering
Inom fältet för digitalisering går det att identifiera olika nivåer av intelligens i samband med de hjälpmedel och verktyg som finns att tillgå (Davenport & Kirby, 2016). Enligt Davenport & Kirby (2016) befinner tekniken sig ännu inte på en sådan nivå att robotar blivit självtänkande

*Automatisering*


inte kommer att öka enbart för att revisorn kan avsätta mer tid på kvalitativt arbete, utan även för att RPA-programmen allt oftare kan utföra de repetitiva och automatiserade uppgifterna bättre och med färre fel än vad en människa kan.

**Big Data Analysis**
I takt med att det digitala landskapet utvecklats har mängden digital information ökat, samtidigt som förmågan att lagra denna information har förbättrats. Detta har gett upphov till att datorns förmåga att sammanställa och analysera stora mängder digital information har utvecklats kraftigt på senare år, något som kommit att kallas för Big Data Analysis (BDA) (FAR & Kairos Future, 2016). Begreppet BDA är en sammanslagning av de två begreppen Big Data och Data Analysis, där Big Data syftar till den stora mängd digitala information som idag finns tillgänglig och Data Analysis beskriver förmågan att sammanställa informationen och dra slutsatser kring den (Ramlukan, 2015).


**AI**
Ertel (2017) citerar den amerikanske vetenskapsmannen Stephen Hawking angående AI (Ertel, 2017, s. 14): “Please encourage your students to think not only about how to create AI, but also about how to ensure its beneficial use”. Citatet visar på hur det idag finns en rädsla för att det som kallas artificiell intelligens ska komma att ta över och konkurrera ut människan från de jobb vi idag utför. Ertel (2017) har i sin bok Introduction to Artificial Intelligence en lång utläggning för att definiera vad AI egentligen är. Sammanfattningsvis kommer författaren fram till att det handlar om de fall då en maskin uppvisar mänskligt beteende och tar intelligenta och kognitivt komplexa beslut.

Lombardi et al. (2015) och Davenport & Kirby (2016) menar båda två att utvecklingen av digitala hjälpmedel å ena sidan är på väg mot att kunna göra dessa självtänkande och inte längre
förlika sig på mänsklig input för att kunna utföra sitt arbete. Kokina & Davenport (2017) menar å andra sidan att de uppgifter som kräver en högre grad av självmedvetenhet och mänsklig fingertoppssänsä ännu inte har kunnat utföras av AI samt att detta väntas ligga mellan 20 och 100 år in i framtiden.

Revisionsprocessen är enligt Issa et al. (2016) till stor del en produkt av tidens teknologi. Många av de stora revisionsbyråerna har enligt dessa författare idag börjat se sig om efter AI att implementera i sitt arbete. KPMG samarbetar exempelvis med IBM och deras AI-maskin Watson för att hjälpa revisorn att analysera stora mängder data och hitta avvikelser (Issa et al., 2016). Med upp- och nedgångar har AI forskning idag landat i att främst handla om s.k. deep learning. Detta syftar till sofistikerade system som genom en hierarkisk och systematisk tankeprocess kan fånga många olika dimensioner av stora mängder data och på egen hand lära sig och göra bedömningar (Issa et al., 2016).

Reflektion kring litteraturbeskrivning


2.2 Teoretisk utgångspunkt

Uppsatssens teoretiska utgångspunkt innefattar tre områden: teorier om innovation, Davenport & Kirbys matris för automatisering och kognitiva teknologier och teorier kring storlek och innovation. Teorier om innovation är ett axplock av de teorier som anses vara mest relevanta för uppsatsens syfte. Davenport & Kirbys matris används för att kunna operationalisera graden av digitalisering, och teorier kring storlek och innovation ska hjälpa till i utredningen och jämförelsen av byråer av olika storlek.

2.2.1 Teorier om innovation


Any new approach to designing, producing, or marketing goods or services that creates value and gives the innovating company an advantage over competitors.

In business literature, innovation is often distinguished from invention: while the latter involves coming up with a new idea or insight, and is usually the product of individual ingenuity, innovation involves bringing a new idea into practical effect, and is more often achieved within the organization (…)


(i) den innefattar någon form av tillväxt inom sin industri
(ii) investeringar i R&D utgör kärnan i innovationen
(iii) teknologisk förändring eller spridning av humankapital finns
(iv) all endogen (inifrån kommande) innovation styrs av incitament från marknaden och syftar till att förbättra resultat, effektivitet och konkurrensfördelar.

Schumpeter: Creative Destruction
I litteraturgenomgången av nationalekonom Joseph Schumpetersarbete ställer sig Metcalfe & Ramlogan (2017) frågan hur en innovation och en uppfinnning skiljer sig åt. För att undersöka om en uppfinnning är lyckad behöver frågan ”fungerar den?” ställas, och för att testa framgången

Christensen: Disruptive Technology


Rogers: Diffusion of Innovations

Reflektion kring teorier om innovation
early adopters (Rogers, 1995). Antaganden om spridningen av innovationer blir relevant för uppsatsen då syftet behandlar både graden av digitalisering samt eventuella samband mellan byråer. I den empiriska undersöknningen blir innovationsteoriernas applicerbarhet central för att kunna dra underbyggda slutsatser om hur denna teknologi eventuellt sprids.

2.2.2 Davenport & Kirbys kognitiva teknologier

Fig 1. Mapping of Cognitive Technologies (Davenport & Kirby, 2016, s.23)

Reflektion kring Davenport & Kirbys kognitiva teorier
En operationalisering likt den Davenport & Kirby (2016) gör är av värde för uppsatsen genom att den möjliggör strukturering av studiens empiriska data. Modellen har vidareutvecklats av uppsatsförfattarna och presenteras i sin helhet i metodavsnittet längre ner. Denna egenutvecklade modell kan användas för att sätta uppgifterna i revisionsprocessen i relation till nivå av automatisering och blir på så vis värdefull för den del av studien som syftar till att undersöka och förklara graden av digitalisering hos revisionsbyråerna.


2.2.3 Teorier om storlek och innovation


Reflektion kring teorier om storlek och innovation


Mot bakgrund av detta teoretiska avsnitt är studiens tes att de större byråerna kommit längst vad gäller användandet av digitala verktyg och hjälpmedel i revisionsprocessen. Detta eftersom de i större utsträckning hanterar stora kunder som behöver vara mer digitala för att kunna hantera den stora mängd data som genereras. Detta skulle därmed även ställa krav på att revisionen utförs mer digitalt. Till tesen hör också att de större revisionsbyråerna bör visa sig vara mer konkurrensmedvetna och innovationsbenägna jämfört med sina mindre och medelstora motsvarigheter.
3. Metod

3.1 Val av ämne och teori
Anledningen till att denna studie undersöker just digitalisering av revisionsprocessen beror på att digitalisering, som tidigare nämnts, är ett fenomen som påverkar både individen och samhället i stort. Revisionsprocessen ansågs vara intressant då vi som uppsatsförfattare kommer ta steget ut i arbetslivet och in i en bransch som står inför vad som tycks vara enormt stora förändringar. Det var därför av intresse att undersöka hur digitaliseringen av revisionsprocessen ser ut idag och om byråer av varierande storlek har nått olika långt.


Den här uppsatsen ämnar alltså undersöka den övergripande digitaliseringsgraden i revisionsprocessen hos revisionsbyråer av olika storlek. Det är således inte en intention att undersöka automatiseringsnivån mellan de olika uppgifterna i revisionsprocessen. Dessa uppgifter används snarare som ett verktyg för att nå fram till slutsatser om den övergripande graden av digitalisering.

3.2 Val av forskningsmetod
Vid val av forskningsmetod är det viktigt att den ligger i linje med vad det är uppsatsförfattarna ämnar uppnå med att skriva uppsatsen (Alvehus, 2014). Syftet med uppsatsen är dels att undersöka och förklara graden av digitalisering, dels att analysera om där finns några samband mellan byråer av olika storlek när det kommer till graden av digitalisering. Av anledningen att syftet egentligen har två underliggande delsyften, och att två olika tillvägagångssätt har använts för att samla in data (intervjuer och enkäter), kom även forskningsmetoden att bestå av två olika

Genom en kätundersökning kunde digitaliseringsgraden hos de olika stora revisionsbyråerna undersökas. Genom en kvalitativ intervju kunde sedan varför digitaliseringsgraden i revisionsprocessen hos olika stora byråer ser ut som den gör förklaras. Således täcktes både objektiva och subjektiva delar av digitaliserings in.

Metoden landade till slut i att bli övervägande kvalitativ men med kvantitativa inslag. Tyngdpunkten ligger i den insamlade empirin från intervjumaterialet men studien kombinerar de två angreppssätten för att kunna uppnå högre trovärdighet.

3.3 Urval

3.3.1 Urval vid intervjuer


För att kunna få så tydliga och utförliga svar som möjligt valdes respondenter som var insatta i revisionsprocessen och bekanta med de olika steg den innehåller. För att säkerställa att intervjupersonerna var tillräckligt insatta fokuserades det på att fånga respondenter som jobbat en längre tid inom revision. Det var dock, mestadels på grund av högsäsong, svårt att få tag på revisorer som kunde ställa upp. Trots detta lyckades vi uppsatsförfattare ändå få tag på ett tillfredsställande antal erfarna revisorer. Alla intervjuade revisorer, förutom två, hade jobbat i fem år eller mer; de två mer juniora hade jobbat i cirka två år. Vid kontakt för att samla in respondenter till intervjuerna var företag som fanns lokaliserade nära Lund en prioritet. Detta på grund av svårigheter att genomföra intervjuner på plats om företaget var lokalisat längre iväg. Urvalet är på så vis ett strategiskt urval eftersom respondenterna valdes ut efter vissa specifika kriterier, men också ett bekvämlighetsurval eftersom det grundar sig på de individer som fanns tillgängliga för tillfället (Bryman & Bell, 2013). Anledningen till att bekvämlighetsurvalet gjordes var strävan efter att genomföra intervjuer på plats istället för över

Mest optimalt hade varit om intervjuerna fördelats jämnt mellan de olika storlekskategorierna, men på grund av svårigheten att få tag i kandidater som kunde ställa upp har fördelningen inte varit proportionerlig; 4 intervjuer utfördes hos små byråer, 6 stycken hos medelstora och 7 hos stora. Detta innebar att totalt 17 intervjuer kunde genomföras, varför det går att ställa sig frågan ifall urvalet kan anses vara tillräckligt stort för att vara tillförlitligt. Det finns enligt Bryman & Bell (2013) inget strikt svar på detta eftersom många faktorer spelar in, däribland kostnader och tid. Kostnadsperspektivet spelade roll i urvalsmöjligheterna då studien är självfinansierad av oss studenter, varför intervjupersonernas kontor inte kunde finnas för långt bort. Tidsperspektivet var desto mer överhängande då studiens tidsomfattning krockade med revisorernas höga arbetsbelastning under dåvarande högsäsong. Bortfall i studier är emellertid något som måste tas med i beräkning när intervjuönskningar görs (Bryman & Bell 2013). Så var fallet även i denna studie och en stor orsak till detta var tidsbristen hos både uppsatsförfattare och intervjupersoner. Dock har denna studie som tidigare nämnts ett kvalitativt fokus, varför stor vikt har lagts på innehållet i intervjuerna med de olika respondenterna som dessutom i största män haft erfarenhet av revisionsprocessen. Av denna anledning prioriterades intervjuernas innehåll över antalet intervjuer per storlekskategori.

Utöver ovan nämnda intervjuer genomfördes även en intervju med en tidigare FAR-anställd, verksam inom området revision och digitalisering och författare till framtidsrapporter inom ämnet. Denna intervju syftade till att skapa en mer branschöversiktlig bild som inte skulle vara färgad av att respondenten tillhörde en viss byråstorlek. Hens samlade erfarenheter inom revisionsområdet inbegriper drygt 20 år som revisor och därefter cirka 10 år på FAR. Intervjun med denna respondent utfördes efter att all empiri samlats in och därmed kunde en första sammanställning av intervjuer och enkätvar presenteras. Därfor kunde respondenten även beskriva sin tolkning av studiens initiala resultat. Syftet med intervjun var att dels få en möjlighet att diskutera eventuella motsägelser mellan intervjuer och enkätvar och dels att få en överblickande bild av läget inom branschen.

3.3.2 Urval vid enkätundersökning

3.4 Datainsamling

3.4.1 Intervjuer


3.4.2 Upprättande av modell för digitalisering

En viktig distinktion som gjorts gällande modellen handlar om bruket av orden "digitaliseringsgrad" och "automatiseringsnivå". När det i uppsatsen redogörs för automatiseringsnivå åsyftas de nivåer som återfinns på x-axeln högst upp i figuren, numrerade 1–5. När det i uppsatsen redogörs för digitaliseringsgrad menas sambandet mellan revisionsprocessen och de olika nivåerna av automatisering.

### 3.4.3 Enkätundersökning


![Digitaliseringsgrad i revisionsprocessen](image)

**Fig 2. Digitaliseringsgrad i revisionsprocessen** (Modifiering av Davenport & Kirby, 2016)
författare, bifogades en bild på de tre uppsatsförfattarna i enkätarna. Förhoppningen var att detta skulle öka benägenheten hos de tillfrågade respondenterna att svara på enkäten.

Enkäten distribuerades på två sätt; vi uppsatsförfattare tog kontakt med revisionsbyråer över hela landet via telefon och mail, dessutom tillfrågades samtliga intervjurespondenterna om att vidarebefordra enkäten till kollegorna på sitt kontor. En misstanke fanns redan från början att det skulle bli svårt att få in ett tillfredsställande antal svar eftersom revisorerna vanligtvis tar emot ett stort antal förfrågningar från studenter vid varje uppsatstillfälle och därför blir mindre villiga att delta. Längs med vägen, och efter intervjun med den tidigare FAR-anställd, framkom även att fler enkätsvar med största sannolikhet inte skulle påverka resultatet nämnvärt. Det verkade som att ingen av varken de intervjuade revisorerna eller de som enbart svarat på enkäten ansåg sig arbeta med digitala hjälpmedel och verktyg förbi nivå två i den utvecklade modellen. Enkäten var även sedan början tänkt främst som ett komplement till de kvalitativa intervjuerna och kraven på svarsfrekvensen kunde därav vara lägre. De 71 svar som slutligen samlades in menade vi som uppsatsförfattare var ett tillräckligt och tillfredsställande antal. Enkätsvaren användes i syfte att skapa en mer objektiv bild av subjektiva svar och var således ett strategiskt komplement till intervjusvaren.

3.4.4 Bortfall

En stor andel av de respondenter som föll bort vid kontakt, både angående intervju och enkät, kan ha gjort det på grund av att de inte kände sig tillräckligt insatta eller intresserade av ämnet. Ytterligare en anledning kan ha varit revisorernas arbetsbörda, de kände förmodligen inte att de hade tid att medverka. Nedly sammanställs svarsfrekvens och bortfall för respektive storlekskategori både vad gäller intervjuer och enkäter:

<table>
<thead>
<tr>
<th>INTERVJUER</th>
<th>Antal kontaktade</th>
<th>Antal svar</th>
<th>Svarsfrekvens</th>
<th>Bortfall</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Små byråer</td>
<td>7</td>
<td>4</td>
<td>57%</td>
<td>43%</td>
</tr>
<tr>
<td>Medelstora byråer</td>
<td>9</td>
<td>6</td>
<td>67%</td>
<td>33%</td>
</tr>
<tr>
<td>Stora byråer</td>
<td>9</td>
<td>7</td>
<td>78%</td>
<td>22%</td>
</tr>
<tr>
<td>TOTALT</td>
<td>25</td>
<td>17</td>
<td>68%</td>
<td>32%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabell 1. Bortfall vid intervjuer
Något som kan vara värt att nämna är att det bortfall som uppkom också kan innebära att någon eller några kategorier av respondenter inte omfattas av den aktuella undersökningen. Risken finns att det urval som fångades upp kan vara en population bestående av individer med många liknande preferenser, såsom exempelvis ett intresse för digitalisering. Detta behöver dock inte vara en nackdel för studien, tvärtom kan detta hjälpa uppsatsförfattarna att få ett mer precis resultat då respondenterna i detta fall kan anses vara insatta, och intresserade, av digitalisering.

### Tabell 2. Bortfall vid enkäter

<table>
<thead>
<tr>
<th>ENKÄTER</th>
<th>Antal kontaktade</th>
<th>Antal svar</th>
<th>Svarsfrekvens</th>
<th>Bortfall</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Små byråer</td>
<td>80</td>
<td>19</td>
<td>24%</td>
<td>76%</td>
</tr>
<tr>
<td>Medelstora byråer</td>
<td>172</td>
<td>22</td>
<td>13%</td>
<td>87%</td>
</tr>
<tr>
<td>Stora byråer</td>
<td>85</td>
<td>30</td>
<td>35%</td>
<td>65%</td>
</tr>
<tr>
<td>TOTALT</td>
<td>337</td>
<td>71</td>
<td>21%</td>
<td>79%</td>
</tr>
</tbody>
</table>

3.5 Tolkning av data

#### 3.5.1 Intervjudata

3.5.1.1 Trovärdighet intervjuer


- Tillförlitlighet: Ifall svaren som uppkommit är sannolika eller troliga
- Överförbarhet: Ifall resultaten som uppkommit kan anses vara generella och sedan kunna användas i andra sammanhang
- Pålitlighet: Ifall man skulle kunna uppnå samma resultat vid en annan tidpunkt och tillfälle.
- Konfirmering: Ifall studiens forskare kan agera objektivt och inte låta sina egna åsikter påverka studien

Med utgångspunkt i ovan nämnda kriterier för trovärdighet har det i studien genomgående använts vetenskapliga artiklar på ämnet digitalisering kombinerat med litteratur som talar om digitalisering, innovation eller revisionsprocessen. Det kan finnas många olika formuleringar av en social verklighet, varför det är viktigt att det finns trovärdighet i den beskrivning en forskare kommer fram till (Bryman & Bell, 2013). För att kunna försäkra att resultaten som beskrivs i studien är korrekt uppfattade i intervjuerna, gavs möjlighet till deltagarvalidering för respondenterna. Deltagarvalidering innebär att respondenterna får granska studien och det egna deltagandet i syfte att säkerställa att svaren de gett uppfattats och tolkats korrekt (Bryman & Bell, 2013).

Vad gäller överförbarheten från intervju till generella kontext är detta ofta svårt i kvalitativ forskning eftersom fokus ligger på en liten grupp respondenter och på så vis handlar mer om djup än om bredd (Bryman & Bell, 2013). Därför valdes i denna studie att komplettera intervjuerna med en kvantitativ enkätundersökning för att få möjlighet att uppnå både bredd och djup. Studiens pålitlighet uppfylls genom att genomförandet har beskrivits och förklarats i alla steg. Gällande konfirmering har studien gynnats av att den genomförts av tre olika författare som kunnat vara kritiska mot varandra, samt genom handledningstillfällen där bland annat enkätt- och intervjufrågor granskats innan de sattes i bruk.

3.5.2 Enkätdata

Ett av de vanligaste felen som begås i samband med kvantitativ dataanalys är att författarna väntar med analysen av svar som rör surveydata tills dess att all data är insamlad. Författarna bör därför tidigt i processen vara på det klara kring hur enkäten ska utformas (Bryman & Bell, 2013). Därför valdes i denna studie att komplettera intervjuerna med en kvantitativ enkätundersökning för att få möjlighet att uppnå både bredd och djup. Studiens pålitlighet uppfylls genom att genomförandet har beskrivits och förklarats i alla steg. Gällande konfirmering har studien gynnats av att den genomförts av tre olika författare som kunnat vara kritiska mot varandra, samt genom handledningstillfällen där bland annat enkätt- och intervjufrågor granskats innan de sattes i bruk.
tre storlekskategorierna med varandra. Enkäten var av skaltypen ordinalskaala, där den första frågan undersökte respondenternas arbetslivserfarenhet som revisor, och resterande bestod av en matris där de fick uppgje i vilken utsträckning de använde sig av digitalisering och automatisering i revisionsprocessens olika faser.


För att undersöka om enkäten uppnått signifikanta resultat vad gäller de olika storlekskategoriernas digitaliseringsgrad i revisionsprocessen utfördes ensidig variansanalys. Vid genomförandet av dessa analyser låg fokus på att jämföra digitaliseringsgraden i de olika revisionsuppgifterna, då det är med hjälp av dessa uppgifter som digitaliseringsgraden i respektive storlekskategori operationaliserats. Samma medelvärde som använts för diagrammen användes även för variansanalysen. En ensidig variansanalys upprättades först för att undersöka om det fanns någon skillnad i digitaliseringsgrad mellan de olika storlekskategorierna och ytterligare tre F-test utfördes där respektive storlekskategori jämfördes med varandra för att undersöka var grunden för den uppkomna signifikansen låg. Syftet med att utföra denna typ av variansanalys är att undersöka om skillnaden mellan olika grupperns medelvärde är systematisk, och att det inte beror på slumpen (Körner & Wahlgren, 2015). Trots att tesen från början var att de större byråer skulle kommit längst i digitaliseringsgrad, formulerades därför hypoteserna så att alla kategorier inkluderades. För att undersöka om det finns en signifikant skillnad på 5%-nivån mellan grupperna upprättades två hypoteser:
H₀: det finns inte någon systematisk skillnad mellan kategorierna
H₁: det finns en systematisk skillnad mellan kategorierna

3.6 Etiska aspekter

3.7 Kritik mot metod
Något som är värt att ha i åtanke när intervjuer utförs i ett kvalitativt syfte är den subjektivitet som dessa kan medföra (Bryman & Bell, 2013). Även om vi som uppsatsförfattare försökte ställa samma frågor på samma sätt till samtliga respondenter kan svaren naturligtvis bli färgade av respondentens personliga uppfattningar och åsikter. Däremot blir den kvantitativa enkätundersökningen ett utmärkt complement till de kvalitativa intervjuerna då den medför en mer subjektiv bild av digitaliseringsgraden inom de olika byråernas. Något annat som kan kritiseras är att det under genomförandet av intervjuerna ibland ställs följdfrågor till en respondent som inte ställts till en annan. Frågor uppstod under studiens gång, ibland då det redan genomförts ett antal intervjuer under vilka dessa frågor inte ställts. Ett mer kritiskt synsätt gentemot de förberedda frågorna, såväl som fler pilotintervjuer, hade kunnat gynna studien. Dock skapar följdfrågor en djupare förståelse och bättre dialog med respondenten som intervjuas, varför de fortfarande upplevdes som nödvändiga för att förtydliga eller fördjupa intervjun.

Gällande enkäten kan också kritiseras för att en viss subjektivitet kan ha uppstått hos revisorerna då de fyllt i denna. Revisorerna kan ha haft olika uppfattningar om vilken automatiseringstgrad deras arbetsuppgifter faktiskt befinner sig på. Åsikten kan på så vis bli färgad mot bakgrund av deras egen förutfattade mening av hur digitalt företaget är. Därför gav enkäten tydlig information i inledningen kring de olika svarsalternativen och så lite tolkningsutrymme som möjligt. De respondenters som intervjuades fick möjlighet att fylla i enkäten då uppsatsförfattarna var närvarande, vilket kan ha inneburit att de erhöll tydligare instruktioner än övriga enkätrespondenter som fick den skickad till sig via mail. Dock var målet endast att förtydliga den information som enkäten redan innehöll och inte tillföra ytterligare
förklaringar. På så vis ska eventuell muntlig information inte ha bidragit till någon nämnvärd informationsasymmetri mellan de olika enkätrespondenterna. En annan aspekt angående enkäten som upptäcktes först i efterhand var att den möjligen kunnat förbättras genom att presentera en flyttbar skala snarare än fasta val då flera av respondenterna uttryckte att de befann sig mellan två steg i automatiseringsnivå. Dock hade detta också krävt ett mer komplext tillvägagångssätt i både utformning av enkäten och analys av materialet. Oavsett blir detta något som kan vara värt att ta i beaktande i framtida forskning och tillämpning av modellen för Digitaliseringsgrad i revisionsprocessen.

Kritik skulle även kunna riktas mot det antal svar som samlades in genom enkäten. Dock behöver enkätundersökningen nödvändigtvis inte ses som mindre trovärdig på grund av ett lägre antal svar. Kategorin “stora” byråer omfattas trots allt endast av fyra stora företag som tillsammans utgör i genomsnitt 80 % av marknadens omsättning (Europeiska kommissionen, 2017), och som jobbar i obligatoriska digitala system. Av denna anledning går det att motivera att enkäten ändå fångat 80 % av marknaden. Det framkom också hos de andra storlekskategorierna att de digitala systemen i viss mån var obligatoriska, varför en högre svarsfrekvens inte nämnvärt hade förändrat digitaliseringsgraden i enkätundersökningen. Överlag är tillförlitligheten i studien väldigt hög då det dels skapats en kvalitativ ansats genom intervjuer med 17 revisorer från olika byråer, dels genomförts en enkätundersökning med en kvantitativ ansats som ger möjlighet att analysera samband i digitaliseringsgrad. En intervju har också genomförts med en specialist inom området digitalisering av revisionsprocessen, tillika tidigare FAR-anställd, för att skapa en övergripande bild och på så vis verifiera och förklara de resultat som kommit fram.
4. Empiri
Följande empirikapitel består av två delar. Inledningsvis görs en presentation av den kvantitativa data som samlats in via enkätundersökningen. Här presenteras diagram för de resultat som har uppnåtts och även den variansanalys som har utförts för att testa signifikansen i resultaten. Den andra delen redogör för den information som framkommit genom de kvalitativa intervjuerna med både revisorer och den tidigare FAR-anstälde. Samtliga avsnitt i empirikapitel följer en uppdelning av resultatet per storlekskategori.

4.1 Enkäter
I detta avsnitt sammanställs och presenteras den information enkätorna samlat. Data presenteras först i tre olika diagram, ordnade efter storlekskategori, och sedan med två övergripande diagram för samtliga storlekskategorier. Även variansanalysen av, och mellan, de olika storlekskategorierna presenteras här.

4.1.1 Små byråer

![Diagram 1. Digitaliseringsgrad Små Byråer, per uppgift](image)


29
4.1.2 Medelstora byråer

Diagram 2. Digitaliseringsgrad Medelstora Byråer, per uppgift

Kategorin medelstora byråer hamnar på ett digitaliserings-genomsnitt på 1,9 av maximalt 5. Även här går det, likt bland de små byråerna, att utläsa att planeringsfasen och substansgranskningen utmärker sig med högst nivå av automatisering som når en bit över “nivå 2. Mänsklig support”. Informationsinsamling samt granskningsfasens uppgifter utgör de uppgifter som innehar lägst nivå av automatisering, bortsett från en av granskningsfasens uppgifter, “upprepning av kundens aktiviteter”, som når upp till “nivå 2. Mänsklig support”.

---
4.1.3 Stora byråer

Kategorin stora byråer hamnar på ett gemensamt digitaliserings-genomsnitt på 1,68 av maximalt 5. Vad som kan utläsas är att byråerna jobbar mer automatiserat i substansgranskningen samt i dokumentationen där de når upp till "nivå 2. Mänsklig support". Samtidigt är planeringsfasen och kontrollgranskningen mindre automatiserade tillsammans med dokumentationen som hamnar strax över genomsnittet.
4.1.4 Samtliga storlekskategorier

Diagram 4. *digitaliseringsgrad byråer, per fas*

Diagram 5 lyfter de övergripande skillnaderna i digitaliseringsgrad mellan de olika stora kategorierna med hjälp av en trendlinje. Då ingen av byråerna nådde över ”nivå 2. Mänsklig support”, i genomsnitt för alla faser, har diagram 5 ovan avgränsats till denna nivå och skalan har därmed kortats ned till att endast innefatta nivå 1 och 2. Detta för att förtydliga skillnaderna i digitaliseringsgrad mellan de olika storlekskategorierna. Vad som kan utläsas är att skillnaderna i övergripande digitaliseringsgrad tillsammans skapar en omvänd U-formad trendlinje där medelstora byråer uppnår högst grad av digitalisering, därefter kommer små byråer tätt följt av stora byråer.

4.1.5 Variansanalys
Nedan presenteras de ANOVA-tablåer som har upprättats baserad på de svar enkäten har genererat för att analysera de eventuella samband som råder i digitaliseringsgraden mellan de olika storlekskategorierna:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Storlekskategori</th>
<th>Uppgifter</th>
<th>Summa</th>
<th>Digitaliserings-genomsnitt</th>
<th>Varians</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Stora</td>
<td>12</td>
<td>20,21</td>
<td>1,68</td>
<td>0,0339</td>
</tr>
<tr>
<td>Medel</td>
<td>12</td>
<td>22,82</td>
<td>1,90</td>
<td>0,0541</td>
</tr>
<tr>
<td>Små</td>
<td>12</td>
<td>20,91</td>
<td>1,74</td>
<td>0,0434</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Storlekskategori</th>
<th>UP</th>
<th>KvS</th>
<th>Mkv</th>
<th>F</th>
<th>p-värde</th>
<th>F-krit</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Mellan kategorier</td>
<td></td>
<td>0,3042</td>
<td>0,1521</td>
<td>3,4745</td>
<td>0,0427</td>
<td>3,2849</td>
</tr>
<tr>
<td>Inom kategorier</td>
<td></td>
<td>1,4445</td>
<td>0,0438</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Totalt</td>
<td></td>
<td>1,7487</td>
<td>35</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

ANOVA 1. Samtliga storlekskategorier.
Något som går att utläsa ur den första ANOVA-tablån är att det råder en signifikant skillnad, på 5%-nivån, i digitaliseringsgrad mellan de tre storlekskategorierna, eftersom p-värde understiger 0,05. Detta innebär att nollhypotesen kan förkastas och mothyposesen antas. Detta tyder på en signifikant skillnad mellan åtminstone två av storlekskategorierna. Vad som också kan utläsas i den deskriptiva statistiken är att variansen i svaren hos de stora byråerna är lägst medan svaren från de medelstora byråerna har högst varians. För att undersöka mellan vilka av storlekskategorierna denna signifikanta skillnad har uppstått presenteras ytterligare tre ANOVA-tablär där varje storlekskategori jämförs var för sig med varandra:

**Stora och Medel**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Storlekskategorier</th>
<th>Uppgifter</th>
<th>Summa</th>
<th>Digitaliserings-genomsnitt</th>
<th>Varians</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Stora</td>
<td>12</td>
<td>20,21</td>
<td>1,68</td>
<td>0,0339</td>
</tr>
<tr>
<td>Medel</td>
<td>12</td>
<td>22,82</td>
<td>1,90</td>
<td>0,0541</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**ANOVA**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Variationsursprung</th>
<th>KvS</th>
<th>fg</th>
<th>MKv</th>
<th>$F$</th>
<th>p-värde</th>
<th>F-krit</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Mellan kategorier</td>
<td>0,2837</td>
<td>1</td>
<td>0,2837</td>
<td>6,4517</td>
<td>0,0187</td>
<td>4,3009</td>
</tr>
<tr>
<td>Inom kategorier</td>
<td>0,9673</td>
<td>22</td>
<td>0,0440</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Totalt</td>
<td>1,2510</td>
<td>23</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

ANOVA 2. Jämförelse Stora och Medelstora

**Medel och Små**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Storlekskategorier</th>
<th>Uppgifter</th>
<th>Summa</th>
<th>Digitaliserings-genomsnitt</th>
<th>Varians</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Medel</td>
<td>12</td>
<td>22,82</td>
<td>1,90</td>
<td>0,0541</td>
</tr>
<tr>
<td>Små</td>
<td>12</td>
<td>20,91</td>
<td>1,74</td>
<td>0,0434</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**ANOVA**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Variationsursprung</th>
<th>KvS</th>
<th>fg</th>
<th>MKv</th>
<th>$F$</th>
<th>p-värde</th>
<th>F-krit</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Mellan kategorier</td>
<td>0,1523</td>
<td>1</td>
<td>0,1523</td>
<td>3,1258</td>
<td>0,0909</td>
<td>4,3009</td>
</tr>
<tr>
<td>Inom kategorier</td>
<td>1,0722</td>
<td>22</td>
<td>0,0487</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Totalt</td>
<td>1,2245</td>
<td>23</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

ANOVA 3. Jämförelse Medelstora och Små
4. Jämförelse Små och Stora

Av ANOVA-tablå 2–4 kan utläsas att det råder en signifikant skillnad i digitaliseringsgrad på 5%-nivån mellan storlekskategorierna stora och medelstora eftersom p-värdet understiger 0,05 och F-värdet är högre än F-krit. Mellan storlekskategorierna stora och små samt små och medelstora råder det däremot ingen signifikant skillnad, då p-värdet överstiger 0,05. Detta innebär att den signifikanta skillnad som finns mellan samtliga storlekskategorier har sin grund i att det finns en skillnad mellan de stora och medelstora byråerna.

4.2 Intervjuer

I detta avsnitt sammanställs och presenteras den information som de 17 utförda intervjuerna samt intervjun med den tidigare FAR-anställde har resulterat i. Avsnittet har delats in efter de tre olika storlekskategorierna, som tidigare nämnts under metoden, i syfte att ge läsaren en tydlig bild av de uppfattningarna som respondenterna har av olika storlek har avseende digitaliseringsgraden. Vidare har varje storlekskategori delats in i underrubriken innovationer och spridning, kognitiva teknologier, storlek och innovation samt övriga reflektioner, då detta är ett resultat av den kodning som har utförts på det insamlade materialet. Dessutom är dessa underrubriker menade att återspeglar indelningen från teoriavsnittet.

4.2.1 Små byråer

Nedan presenteras den samlade information som intervjuer hos tre olika revisionsbyråer av liten storlek har genererat. Fyra intervjuer har genomförts hos de olika byråerna och de respondenter som intervjuats har arbetat inom revision i 2 år, 27 år, 35 år och i 10 år.

Innovationer och spridning

I kategorin små revisionsbyråer fanns varierande inställning till digitalisering av revisionsprocessen. Inställningar till den pågående digitaliseringen var positiv i fråga om bland annat tidsbesparing, smidighet, noggrannhet och miljöaspekten. Andra negativa aspekter belystes också angående digitaliseringen då det innebär mer skärmtid vilket kan leda till fysiska problem i nacke, ögon och axlar. Respondenterna tog också upp nackdelar med implementering av digitaliseringen i form av överarbetning av teknikaliteter samt när tekniken inte fungerar som den ska. Problem uppstår då de fastnar med någon uppgift eller inte kommer åt den på rätt
plats. Problem uppstår även då de råkar ut för strömbrott eller liknande, vilket dock inte inträffade så ofta.

Inom de små byråerna tycks det som håller tillbaka implementeringen och spridningen av digitalisering framförallt vara tidsåtgången som det innebär att implementera nya digitala system. Det är inget alternativ att låta kunden betala för en digitaliseringsförändring som gör att revisionen tar längre tid, utan de förväntar sig liknande pris över åren:

(...) har vi ett uppdrag som kanske tar om vi ska säga 6 timmars jobb då, varav halva tiden bara går till att dokumentera på kunden då är det ju viktigt att man har ett bra flyt i den, i digitaliseringsverktyget (...)

De menar likaså att kunden inte ska behöva betala mer för en mer digital revision, och då åsyftas framförallt de mindre bolagen som kanske egentligen tar längre tid att revidera digitalt än traditionellt: "Då får ju vi ta den kostnaden själva. Vi tittar på hur vi debiterat förra året och om de inte växer eller så kan vi inte debitera mer."

När det kommer till beslutsfattande och spridning av digitala verktyg tycks det handla mycket om att kunderna efterfrågar mer digital revision, samtidigt som även de programvaruutvecklare som levererar byråernas mjukvaror också styr utvecklingen framåt. Revisorerna menar att de på brytan intar en mer passiv roll och anpassar sig till det material de får från leverantörerna: "Har du en bra leverantör så blir det att du hakar på det också. Går de mot att allt blir mer nätabaserat då blir man ju det snart också."

En inställning gällande digitalisering är att det också handlar om att den för eller senare är oundviklig och när de väl har fått programvaran och kunskapen på plats blir det mycket smidigare och effektivare över lag.

Kognitiva teknologier

Hos de små byråerna var programmen Wolters Kluwer, Hogia, Fortnox och Excel de vanligaste programvarorna som används i revisionsprocessen. Genom dessa inköpta system kan de små byråerna arbeta mer digitalt och behöver inte bläddra i pärmar då detta är tidskrävande. Dock tar det också tid att arbeta med dokumentation i digital form, och de menar att en revisor borde ha sitt huvudsakliga fokus på att faktiskt revidera:

Det gäller att veta vad det är vi håller på med och vad det är vi vill ha ut av den här programvaran, så att man inte kör fast. Jag vet ju t.o.m. vi har ju en tidskrift som heter Balans som FAR ger ut då. Och där har ju varit liknande synpunkter som har framkommit där, det var kanske mer för en 8–10 år sedan, när det här låg lite granna i sin linda. Och det har utvecklats mycket de senaste åren. Då fanns det synpunkter på att "släng ut datorn och börjar revidera!". Och det är lite vad jag försöker säga här då va, man ska använda programmet så att man verkligen har nytta utav det och inte kanske köra fast i för mycket detaljer.
Detta går också samman med vad som tidigare uppkommit då respondenterna menar att tidsåtgången för de mindre kunderna blir högre digitalt än när byråerna jobbade i pärmar. Det uppkom dock att ett fåtal, mindre förändringsbenägna revisorer inom de mindre byråerna fortfarande jobbade manuellt i stor utsträckning. Då skriver de ut kundens dokument som sedan sätts in i pärmar, detta eftersom programvarorna som finns tillgängliga digitalt inte alltid är obligatoriska.

**Storlek och innovation**

När det kommer till de små byråernas uppfattning om vilken betydelse storleken på revisionsbyrån har, i termer av digitalisering, rådde delade uppfattningar. En förklaring menar de små byråerna att de större byråerna har bredare möjligheter att digitalisera tack vare sina resurser. En annan förklaring de nämner är att det är viktigt för större byråer att arbeta på samma sätt eftersom det är så många som arbetar där samtidigt som de har större press på sig att digitalisera och hela tiden måste effektivisera och skapa. Gällande framtidstänk menar de att de stora byråerna får agera försökskaniner i de digitala programmen och att de mindre kommer efter när det är säkert och bra. Samtidigt menar de små byråerna att de stora byråerna eventuellt digitaliserar för att det är mer kostnadseffektivt för deras arbetssätt. På mindre byråer har de kanske fortfarande anledning att behålla pärmar. Dock tyder det även på att de mindre byråerna arbetar lika mycket digitalt som de större byråerna i nuläget. En skillnad är att de stora byråerna på grund av säkerhetsskäl till följd av skandaler måste arbeta mer med det formella innan själva revisionen börjar, vilket tar tid.

Att de mindre byråerna just nu är ungefär lika digitaliserade som andra större byråer verkar vara en generell inställning respondenterna har. Dock menar de mindre byråerna att de kan hamna efter digitalt då de inte har samma förutsättningar i termer av resurser till att skapa egna program som de större byråerna, varför dessa istället köps in externt:

Små företag, samma sak som på GDPR, de hamnar nog långt efter för man har inte tid och pengar att avsätta en person, och måste ta in tjänsten utifrån, och då är det dyrt och så blir man så här “Ahhh vi kanske klarar det själva”. Och så försöker man och så går det ett år eller två och så går det år helvete och så får man ta in tjänsten ändå till slut.

**Övriga reflektioner**

Inom de mindre byråerna ser respondenterna även den miljömässiga aspekten av digitalisering som positiv. De menar att den yngre generationen revisorer troligen är mer digitaliseringsbenägna än de äldre. En äldre revisor med ett invant arbetssätt med penna och papper kommer troligtvis vara mindre benägen att ändra sitt arbetssätt än vad en yngre revisor är.

### 4.2.2 Medelstora byråer

Nedan presenteras den samlade information som intervjuer hos fem olika revisionsbyråer av medelstor storlek har genererat. Sex intervjuer har genomförts hos de olika byråerna och fem av dessa respondenter besitter mer än 10 års erfarenhet inom revision samt är även delägare på
respektive byrå dessutom innehar även en av dessa respondenter rollen som kontorschef. Den sjätte respondenten har arbetat inom revision i snart två år.

**Innovationer och spridning**


Vad gäller implementeringen av ett mer digitalt arbetssätt framförs olika anledningar till att de medelstora byråerna väljer att arbeta mer digitalt. En anledning är att det är tidsbesparing och effektivitet som driver digitaliseringen. Inom de medelstora byråerna finns det kontor där de har en viss del internationella uppdrag där samarbete med kollegor runt om i världen förekommer. Detta innebär att ett mer digitalt arbetssätt är nödvändigt för att alla ska ha tillgång till samma information. Här kommenteras även att de tagit in en expert som tidigare arbetat på en av Big 4 i digitaliseringsfrågor. En annan aspekt som tas upp är rollen digitaliseringen spelar vid rekrytering av nya medarbetare. Framförallt de yngre medarbetarna efterfrågar digitala verktyg och hjälpmedel, detta eftersom sådana verktyg ofta kan minska förekomsten av träkiga och monoton arbetsuppgifter. Inom de medelstora byråerna nämns även innovationsspridningen. I detta fall handlar det om en mindre skara anställda på kontoret som tidigt började använda digitala verktyg som sedan spreds internt till andra medarbetare:

Vi hade kanske fem revisorer som börjat med digitaliseringen först och sen så kom alla andra efter. De ville ju inte börja om och uppföra hjulet igen. Så det är ju på det sättet liksom. Och sen så hoppas de ju bara att alla andra löser problemen.
Gällande användandet av byråns digitala verktyg är det generellt satt obligatoriskt att använda dessa, men det viktigaste är att ISA följs.

Kognitiva teknologier
Genomgående har de mellanstora byråerna svarat att de använder sig av revisionsverktyget Hogia Audit. I övrigt nyttjar de medelstora byråerna även Wolters Kluwer, Fortnox och olika PDF-program. Inom de medelstora revisionsbyråerna arbetar de till viss del också i system och program som är egenutvecklade specifikt för den egna byrån. I viss mån använder de sig även av egentillverkade Excelmallar med låsta celler där siffror manuellt matas in vilket görs i de fall de själva inte har tillräckligt med resurser för att satsa på egenutvecklade program. Ett svar som dök upp frekvent hos de medelstora byråerna är det minskade användandet av pärmar och fysiska papper för att istället ersätta dessa med skannade PDF:er som lagras online.

Storlek och innovation
Bland svaren om storleken spelar någon roll för hur digital och innovativ byrån är, är meningarnas delade. Respondenterna tror delvis att storleken inte behöver spela någon roll och att även de mindre byråerna kan mäta sig med de större vad gäller digitaliseringsgrad. Detta menar de beror på att det har mer att göra med hur förändringsbenägna individerna på byrån är, snarare än hur stor organisationen är. En kommentar som uppkom är till exempel:

Jag skulle väl säga att ju större du är desto svårare blir det. Det är svårt att styra en stor organisation, att få alla på samma bana och få alla att gå åt samma håll, att digitalisera och jobba exakt på det här sättet.

Argumentationen byggs vidare med: “För de små och medelstora byråerna så handlar det nog mer om personerna, tror jag. Vad man har för vilja och förändringsbenägenhet” Vad de medelstora byråerna verkar vara överens om är att resurserna spelar roll för vilka system eller program som används. De större byråerna med mer resurser har möjlighet att utveckla egna interna system, medan mindre och medelstora byråer i större utsträckning måste förlita sig på programleverantören då det är för kostsamt att utveckla eget. Inom de medelstora byråerna gäller delade meningar kring hur långt fram de ligger i digitaliseringsgrad. Dessa gissar generellt sett att de befinner sig någonstans mellan mitten fram till och med i framkanten av skalan samt de därmed konkurrerar med Big 4.

Övriga reflektioner
Något som framkommer genom intervjuerna med medelstora byråer är att ett digitalt arbetssätt är viktigt för att kunna attrahera unga medarbetare. Numera vill yngre nyanställda utvecklas snabbt och ta sig an nya utmaningar, snarare än att utföra träkiga och monotona uppgifter under en lång period, något som nyanställda revisionsassisterenter ofta gjort förut. Om byrån inte uppfyller de krav som ställs menar respondenterna att yngre medarbetare kommer söka sig vidare till en annan organisation. En anledning till detta är att den snara framtidens revisorer och kunder kommer att kräva detta och attenda valet är att hoppa på tåget och förändras.
4.2.3 Stora byråer
Nedan presenteras den samlade information som intervjuer hos fyra olika revisionsbyråer av stor storlek har genererat. Sju intervjuer har genomförts hos de olika byråerna. Samtliga respondenter inom storlekskategorin har jobbat med revision i mer än fem år. Kategorin består av revisorer, kontorschefer, regionala chefer och partners.

Innovationer och spridning
Bland de stora revisionsbyråerna finns en samstämmighet kring upplevelsen att den egna byrån kommit väldigt långt i termen av digitalisering. Samtidigt framkommer åsikten att byråerna har potential att bli än mer digitaliserade än vad de är idag. Inom de stora byråerna används inte länge pärmar utan målet är att alla underlag ska samlas in och lagras digitalt. Under intervjuerna talas det ofta om digitala molntjänster och plattformsprogram som revisorerna använder sig av i kontakten med kunderna. De stora byråerna är i inledningsfasen av en stor digitaliseringsssatsning och de tror att detta kommer förändra sättet revisorerna arbetar på.

Bland de stora revisionsbyråerna nämns ofta kundens påverkan på byrån digitalisering. Respondenterna tror att det är revisionsbyrån som påverkar kunderna att bli mer digitala snarare än tvärtom. Det framförs vidare att kundernas egna system är av stor betydelse för hur digital revisionen blir. Beslut om vilka system som ska användas inom de stora byråerna fattas dock på en internationell nivå i högsta grad:

Vi har väldigt många egenutvecklade system här på (...)[byrån]. (...)[byrån] är en global organisation som har de senaste, aa enda sen jag började på (...)[byrån], men man märker mer och mer att man rullar ut egenutvecklade system som används då world wide.

En annan aspekt som nämns handlar om ålder; yngre kunder förväntar sig att revisionen sköts digitalt medan de äldre är svårare att övertyga när det gäller att lämna in sitt underlag digitalt. Inom de stora byråerna har de börjat arbeta en del med BDA. Respondenterna uppger att detta till viss del kan bero på att kunderna själva har alltmer sofistikerade system och på så vis genererar större mängder data som kräver annorlunda hantering.

På frågan om vad det är som påverkar beslut och implementering av digitala hjälpmedel och verktyg tas åldersaspekten upp igen. Inom de stora byråerna upplevs att nyexaminerade och yngre förmågor ser byrån som en mindre attraktiv arbetsplats om den inte är digital och högteknologisk. dessutom framförs att äldre kunder uppfattar det som oartigt om man som revisor slår upp sin dator det första som göras vid ett möte. Det finns även en uppfattning om att de yngre önskar sig en mer digital arbetsplats där digitala verktyg och hjälpmedel används för att de anställda ska kunna jobba mer flexibelt, exempelvis på annan ort och hemifrån. Därav är det således både viljan att vara en attraktiv leverantör till sina kunder och en attraktiv arbetsgivare för de anställda som påverkar beslut kring att använda sig av digitala hjälpmedel. En annan drivande faktor är viljan att kunna visa upp en säker och korrekt bild av bolaget till intressenterna:

Digitalisering utgör även inom denna kategorin en konkurrensfördel. De stora byråerna är av uppfattningen att den ständiga prispressen inom branschen kan ha inverkan på vilka digitala verktyg som investeras i och används. Det råder också en uppfattning av att samhället generellt sett blir allt mer digitalt och att detta då också naturligt kommer influera revisionsbranschen. Dessutom jobbar de stora byråerna internationellt vilket präglar de enskilda byråernas arbetssätt.

**Kognitiva teknologier**


Revisorerna använder sig också av videokonferenser. Inom gruppen associeras digitalisering ofta med processen att gå från det manuella arbetet till ett mer datorbaserat. Mer sällan görs en distinktion mellan “digitalisering och digitalisering”, men ett citat hämtat ur kategorin lyder:

> Det är ju skillnad på att göra exakt samma som på papper fast i dator - det gör vi ibland idag, sen ibland så gör vi liksom mer sofistikerade analyser och liksom, det är kanske det jag tänker på med digitaliseringen. Det där med att dokumentationen är i datorn istället för på papper, det är kanske inte, du fattar kanske skillnaden. Där har vi ju varit i flera år innan, men vi har kanske inte tagit steget och använda analytics i alla dimensioner (...)

Av de tillfrågade berättar respondenterna att de hoppas på att digitaliseringen kan möjliggöra för revisorn att med hjälp av olika datorprogram kunna hitta en avvikande post genom bara en sökning, snarare än att behöva gå igenom ett stort antal stickprov. En annan önskan är att i framtiden kunna prata in sin dokumentation till ett program som transkriberar istället för att dokumentera för hand.

**Storlek och innovation**

aspekter och en vilja att ligga i framkant kan därför härledas som en faktor som påverkar de stora byråernas innovation.

Respondenterna från de stora byråerna tror att de små byråerna är benägna att vara innovativa men att de inte har samma möjlighet att investera i exempelvis skräddarsydda och egenframtagna program. En liten byrå får helt enkelt köpa in de program som redan finns tillgängliga på marknaden. Det upplevs även att mindre byråer inte har samma strävan att vara först ut på marknaden som en större byrå kan ha. Dock tror de stora byråerna att även små byråer skulle vinna på att bli mer digitala med tanke på den effektivitet som det medför.

Övriga reflektioner
Något som vidare framförts bland respondenterna i denna kategorin är att revisorer kan ha olika uppfattning om vilka färdigheter som en mer digital revision kommer att kräva En respondent berättar att hen tror att det i framtiden kommer behöva anställas personer med annan akademisk bakgrund, så som matematiker eller systemvetare, i framtiden i syfte att kunna hantera digitaliseringen på bästa sätt. En annan respondent uttrycker: “en del revisorer av den gamla skolan är kanske mindre förändringsbenägna medan en del är väldigt innovativa”.

4.2.4 Intervju med FAR-anställd
Som nämnt i metodavsnittet intervjuades även en tidigare FAR-anställd som medverkat i framtidsutredningar om digitalisering och revision. Synpunkter från någon som haft ett övergripande perspektiv på revisionen, ofågat av byråstorlek, styrker uppsatsens resultat och ger en mer nyanserad bild av ämnet som undersöks.

Innovationer och spridning
Vad gäller området innovationer och spridning ställdes under intervjun frågor om bland annat utvecklingen av digitalisering och vad det är som påverkar en byrå att bli mer digital. Ett återkommande tema i respondentens svar berörde ledarskapets betydelse inom byrån. Hen påpekar att både organisatoriskt och personligt ledarskap är viktigt för att kunna övergå till ett mer digitalt arbetssätt:


Respondenten tar också upp den skillnad som existerar mellan de digitaliseringsmöjligheter som finns att tillgå inom branschen och vad revisorerna uppfattar som digitalisering. Hen menar att revisionsbyråerna tror sig vara mer digitala än vad de faktiskt är i praktiken:
Men tyvärr är det nog många som har den känslan "så nu är vi digitaliserade, nu har vi inga pärmar längre, utan nu sparar vi allting på vår server" så är vi bra och så. (...) Men det är inte det det handlar om.

En annan aspekt som poängteras är det samband som den intervjuade anser finns mellan redovisning och revision. Om redovisningen, som antingen erbjuds av byrån själv eller som redan finns internt hos kunden inte är digital, kommer troligtvis inte revisionen att bli det heller. Enligt respondenten innebär digitaliseringen inga nackdelar för byråerna. Istället är hen av uppfattningen att ett digitalt arbetssätt är nödvändigt för att byrån ska kunna fortsätta sin verksamhet även i framtiden.

**Kognitiva teknologier**


Respondenten bekräftar således de tendenser som även framkommit under intervjuerna med revisorerna. I en större byrå med stora kunder som genererar stora mängder data, och dessutom har möjlighet att ta fram egen programvara, kan BDA användas med mer framgång. I intervjun framförs vidare att användningen av BDA i revisionen kan både öka precisionen och skapa en grund för säkrare analyser. En anledning till detta är att riskanalysen kan baseras på en kombination av datainput och egna bedömningar.

**Storlek och innovation**

Respondenten gör, avseende frågan om storleken på revisionsbyrån spelar roll för hur innovativ byrån blir, en distinktion mellan att bara ha resurser och att faktiskt använda sina resurser. Hen menar att en större byrå som även arbetar internationellt har större resurser att arbeta med samtidigt som de förväntas ligga i framkant när det gäller nya idéer och innovation. Dock blir utvecklingsarbetet verkningssökt om ledarskapet och förändringsbenägenheten inte finns på plats i byrån. Respondenten menar vidare att en större byrå är mer trögrörlig eftersom det handlar om att engagera och förändra ett större antal anställda. På så vis tror hen att en mindre byrå har lättare att faktiskt genomföra förändringar mot att bli mer digitala.
(...), många mindre byråer som satte igång liksom tittade uppåt, ja det är ju lätt för dem, de är så stora. Men det är definitivt inte lätt för dem, tittar vi på byråer som är två-otre tusen anställda, det är mycket lättare att ändra beteendet hos tolv än hos två tusen va. Så det är mycket, mycket svårare att få igenom det på en stor byrå.

Framförallt hävdar respondenten att nya och mindre byråer är de mest förändringsbenägna. Hen tror också att kunderna påverkar byråns digitaliseringsgrad i den mån att yngre kunder oftare efterfrågar, eller till och med kräver, digitalisering. Respondenten menade också att de större byråerna, vilka arbetar internationellt och med större kunder vidare har bättre förutsättningar att digitalisera sitt arbetssätt.

**Övriga reflektioner**


### 4.2.5 Sammanfattning av intervjuer


Mot bakgrund av de intervjuer som genomförts använder sig de små byråerna av digitala verktyg och hjälpmedel i mindre utsträckning än övriga storlekskategorier. Medelstora byråer uppger att de använder många olika digitala hjälpmedel men att revisorn själv får besluta vilket program som används. Till viss del skapar även medelstora egenutvecklade program. Inom de stora byråerna finns också en stor andel egenutvecklade program och ett flittigt användande av molnbaserade Plattformar där de delar information internt samt med sina kunder. Gemensamt för samtliga storlekskategorier är att de befinner sig på en ganska låg grad av digitalisering; byrån anser sig vara digital om pärmar och papper bytts ut mot databaser och PDF:er. Samtliga storlekskategorier uppger också att de använder sig av mer eller mindre manuella hjälpmedel i form av till exempel *Excel*. Intervjun med den tidigare FAR-anställd bekräftar även det som framkommit under intervjuerna med revisorerna; sofistikerade verktyg och hjälpmedel, såsom AI, är sällsynt förekommande.
En gemensam uppfattning hos samtliga intervjuade är att mängden resurser spelar stor roll för digitaliseringsprocessen. De stora byråerna har mer resurser och kan därmed utveckla sitt arbetssätt, till exempel genom egenutvecklad programvara. En åsikt som de små och stora byråerna samt den FARanställd delar är att de större byråerna har mycket mer press på sig att vara innovativa och ligga i framkant inom branschen. Vidare menar de medelstora byråerna och den FAR-anställde att digitaliseringen inte endast är beroende av resurser utan även de anställdas benägenhet/vilja att förändras. Den FAR-anställde tror även att det är de mindre och yngre byråerna som är mest förändringsbenägna.
5. Analys

5.1 Analys kring innovation och spridning


ställdes under intervjuerna som involverar beslutsfattande handlade om huruvida de verktyg och hjälpmedel som användes var obligatoriska. Det visade sig att det oftast var hos de större byråerna som digitala verktyg var obligatoriska. Ju mindre byrån var desto mer frivilligt verkade användandet av de digitala verktygen vara. Det tycks således existera en skillnad mellan på vilken nivå besluten fattas inom de olika storlekskategorierna. På de små och medelstora ligger beslutsfattandet i större utsträckning hos den enskilde revisorn eller på gruppnivå bland de anställda. En förklaring till att detta inte var fallet i de stora byråerna kan vara, precis som respondenten från FAR menar, att det skulle bli alltför svårt att inte styra en stor organisation från toppen. Hade beslutsfattandet lämnats mer fritt på en stor byrå med många anställda finns risken att arbetet skiljer sig för mycket åt från kontor till kontor eller från revisor till revisor inom samma organisation. Ytterligare en aspekt kan vara att en byrå som arbetar internationellt, vilket framförallt de större byråerna gör, vill vara noga med att beslutsfattandet sker på samma premisser överallt och kraven på ledarskapet blir således allt viktigare.


Vad gäller den spillover-effect som Sengupta (2014) tar upp har denna studien inte kunnat se något stöd för att den existerar inom revisionsbranschen. Även om de olika storlekskategorierna uppger att de använder sig utav samma program eller hjälpmedel så är det ingen som talar om att de skulle ha fått idén från någon annan byrå. Ett möjligt alternativ till spillover-effect skulle kunna vara att de små byråerna, som ovan nämnt, väntar in de stora vad gäller beslut kring digitala verktyg eller att en medelstor byrå anställt en tidigare Big 4-medarbetare i syfte att utveckla digitala verktyg. En förklaring till avsaknaden av stöd för spillover-effect kan rimligtvis också bero på att respondenterna inte vill prata om konkurrenter utan istället försöker framställa den egna byrån som innovativ, nytänkande och självständig.

Schumpeter (Metcalfe & Ramlogan, 2017) beskriver slutligen, i samband med begreppet creative destruction, det paradigmskifte som innovationer kan innebära. Något som samtliga intervjuer tyder på är att digitaliseringen i framtiden kommer ersätta användningen av papper

<table>
<thead>
<tr>
<th>Storlek</th>
<th>Främjande (F) /Hämmande (H)</th>
<th>Beslutsfattande</th>
<th>Spridning av innovationer</th>
<th>Begränsning av implementering av innovationsspridning</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Små</td>
<td>(F) Kollektiv nivå/Individnivå</td>
<td>Mjukvaruleverantörer</td>
<td>Brist på resurser</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Medel</td>
<td>(F) Kollektiv nivå/Individnivå</td>
<td>Förändringsagenter</td>
<td>Eventuell brist på resurser</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Stor</td>
<td>(F) Auktoritetsnivå</td>
<td>Ledningsnivå</td>
<td>Trögrörlighet</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Tabell 3. Bakomliggande orsaker till innovationsspridning

Tabellen ovan ger en sammanfattande bild av främjande och hämmande faktorer för spridning av innovationer beroende på storleken av revisionsbyrån.

5.2 Analys kring kognitiva teknologier


Något som de stora revisionsbyråerna börjat göra redan idag är att implementera användandet av BDA i revisionsprocessen. BDA kan hjälpa vid analyser av stora mängder data och upptäcka mönster vilket underlättar för granskning och riskbedömning samtidigt som revisorn ges möjlighet att sammanställa datan på ett bättre sätt för sina kunder. Detta är något som återigen
kan kopplas till vad som driver innovationsspridning, avseende både externa och interna faktorer. Många av de stora revisionsbyråerna eftersträvar idag att implementera AI i sitt arbete. Som nämnt samarbetar KPMG exempelvis med IBM och deras AI-maskin Watson enligt Issa et al. (2016). Detta finner även stöd i intervjuerna där de stora byråerna uppger att de påbörjat projekt och investerat i digitala verktyg som ska kunna analysera Big Data och som jobbar med AI-teknik framöver. Här verkar det alltså som att de stora byråerna ser på digitaliseringen på ett sätt som finner stöd även i tidigare forskning. Dock nämnrs detta bara kort hos de medelstora byråerna och inte alls hos de små.


5.3 Analys kring innovationer och storlek

signifikant skillnad, trots att medelvärdet för de stora och små byråerna låg relativt nära varandra. Detta kan bero på att variansen i de svar som de stora byråerna genererat är lägre än variansen hos de små. Anledningen till denna skillnad i varians kan bero på att enkäten inbringade fler svar från stora byråer än små (30 kontra 19), vilket ger en mer precis normalfördelning.


Det tycks råda någon form av samstämmighet mellan de olika intervjurespondenterna gällande storleks betydelse för en byrås innovationsförmåga. Att de större byråerna besitter mer resurser jämfört med de medelstora och små byråerna är så gott som en självklarhet. Detta innebär att de har större möjligheter att satsa på ett mer digitalt arbetssätt och utveckla egna, interna program och system som kan användas i revisionsprocessen. Samtidigt medför en större byråstorlek att ett större antal personer behöver anpassa sitt arbetssätt i tider av förändring,

Studiens resultat tyder således på att storleken spelar roll för digitaliseringsgraden hos en byrå men att det i synnerhet handlar om kombinationen av flexibilitet, resurser, drivkrafter och ledarskap, dessa begrepp utvecklas vidare i diskussionen nedan.
6. Diskussion

När denna uppsats påbörjades gjordes det med utgångspunkt i forskningsartiklar och litteratur inom revision, digitalisering, storlek och innovation. Mot bakgrund av tidigare forskning gick det att utläsa att revisionen ännu inte verkar ha nått sin fulla digitaliseringspotential. Detta är något som uppsatsens resultat kan verifiera genom den information uppsatsens intervjuer och enkät har genererat. Detta tyder på att det finns potential för en högre grad av automatisering och digitalisering av revisionsprocessen, men att ingen av byråerna kommit speciellt långt i detta. Det tycks därför råda en viss diskrepans mellan de teknologier och verktyg som forskarna inom revisionen nämner i de artiklar som studerats, och vad som faktiskt tillämpas på byråerna idag. Det har även framkommit i genomförda intervjuer att det tycks finnas olika drivkrafter beroende på vilken storlekskategori byrån tillhör vad gäller digitalisering.

Angående kopplingen mellan graden av innovation och storlek på revisionsbyrån saknas konsensus. Vad denna studie gjort är att peka på signifikanta samband mellan byråstorlek och digitalisering av revisionsprocessen. Vad som framkommit är att de medelstora byråerna ligger i framkant avseende digitaliseringen av revisionsprocessen. Vad detta beror på framkommer vara att de uppnått en slags gyllene medelväg i termen av resurser och flexibilitet, men med influenser av ledarskap och drivkraft.


Drivkrafter och ledarskap

Vad som framkommit genom studiens gång är vilken betydelse drivkraft och ledarskap har i digitaliseringsfrågan. I små byråer pekar studiens resultat på att det är mjukvaruleverantörerna som avgör riktningen på digitaliseringen. De små byråerna köper helt enkelt in det som finns tillgängligt och det de har råd med, och hur digitala dessa blir är på så sätt beroende av vilken nivå mjukvaruleverantören befinner sig på. I studien framkommer också att det ofta är kunderna som leder vägen för de små byråerna. Dessa byråerna har hög medvetenhet kring kundens preferenser och är lyhörda för vad de uttrycker. De små byråerna kan därför definieras som leverantörsdrivna och till viss del kunddrivna. Avseende medelstora byråer framkom det, likt hos de små, att drivkraften bakom digitalisering främst ligger hos kunderna, dock på ett lite annorlunda sätt än hos de små.

Till skillnad från de små byråerna utvecklar de medelstora byråerna digitaliseringen i syfte att skapa kundvärde och kundnytta snarare än att vara sina kunder till lags. De medelstora byråerna kan dock främst identifieras som kunddrivna. Hos de stora byråerna tas det också upp att kundernas digitala system spelar roll för vilken revision som erhålls, men här menar de att det


**Resurser och flexibilitet**

Genom studiens gång och genom analys av teorier i förhållande till empirin har det framkommit två attribut som tycks vara avgörande när det kommer till frågan om en revisionsbyrås digitaliseringsförmåga – resurser och flexibilitet. En stor revisionsbyrå som besitter en stor mängd resurser tar en mindre risk vid investeringar för att bli mer digitala och besitter således större innovationsmöjligheter. Dock är detta på bekostnad av att byrån blir mindre flexibel på grund av dess storlek. Därmed kommer, i modellen nedan, resursskålen väga tyngre än flexibilitetsskålen, vilket ger de stora byråerna en balans på gungbrädan mellan dessa. I mindre byråer tycks sambandet vara motsatt då de är mer flexibla i termen av omställning i arbetssätt hos de anställda. Däremot finns det inte tillräckligt med resurser för att utveckla egen mjukvara utan detta köps in från en extern programleverantör. Till motsats från de stora byråerna kommer de små byråernas flexibilitetsskål väga tyngre än resursskålen, vilket också skapar en obalans. Därmed är högre innovationsbenägenhet till följd av resurser inte synonymt med en högre digitaliseringsgrad i dagsläget, och det samma gäller högre flexibilitet. Däremot kan en balanserad kombination av resurser och flexibilitet vara mest gynnsamt för att uppnå en optimal digitaliseringsförmåga av revisionsprocessen. Denna optimala balans verkar de medelstora byråerna besitta. De har tillräckligt med resurser för att mer eller mindre utveckla egen mjukvara, men de är samtidigt tillräckligt “små” för att vara lättlörliga när de ska ställa om till nya typer av digitaliseringsverktyg. De medelstora byråerna har på så vis funnit en gyllene medelväg i resan mot att bli digitala, där de funnit balans mellan resurser och flexibilitet.
Den egenskapade modellen nedan illustrerar att de ovannämnda faktorerna som studien kommit fram till spelar in för en byrås digitaliseringsmöjligheter i revisionsprocessen:

Fig 4. *Optimal digitaliseringsförmåga*
7. Slutsatser

7.1 Till vilken grad har olika stora revisionsbyråer digitaliserat sin revisionsprocess?


Tesen inledningsvis i denna studie var att de stora byråerna skulle besitta högst grad av digitalisering mot bakgrund av de avancerade automatiseringsmöjligheter som finns. Det som nu framkommit är att revisionen i dagsläget inte kommit lika långt i termer av digitalisering som vad forskningen menar finns tillgängligt. Samtliga storlekskategorier är således begränsade i sin uppfattning om digitaliseringsens potential. Studien tyder vidare på att de större byråerna, som kategoriserats som innovators, har en potentiell fördel på längre sikt tack vare sin innovationsförmåga, men det är något som framtiden får utvisa. Tesen att de stora byråerna i nuläget skulle inneha den högsta graden av digitalisering har således motbevisats.

Vår förhoppning som uppsatsförfattare är att automatiseringen av revisionen ska utvecklas, och att studenter och forskare framöver vill genomföra liknande studier som denna med hjälp av modellen Digitaliseringsgrad i revisionsprocessen.

7.2 Vilka likheter och skillnader finns i digitaliseringen av revisionsprocessen mellan de olika stora revisionsbyråerna, och varför?

Flera likheter har framkommit mellan de olika storlekskategorierna. Bland annat uttrycker samtliga storlekskategorier en positiv inställning till digitalisering. Dock har de valt att implementera sina digitaliseringsverktyg på olika sätt. En likhet mellan de små och medelstora byråerna är att de använder sig av inköpt mjukvara för revision. Samtidigt utvecklar de stora och till viss del även de medelstora byråerna sina egna program. De medelstora sticker på så vis ut genom att de har en god kombination av både inköpt och egenutvecklad mjukvara. En ytterligare likhet mellan samtliga byråer är synen på innebörden av digitalisering. En jämförelse av de svar som samlats in under intervjuerna i förhållande till den generella diskursen inom forskningsområdet visar att begreppet “digitalisering” uppfattas olika. Forskningen beskriver digitalisering i termer av självinlärning, AI, Big Data och andra sofistikerade hjälpmedel. I denna studie framkommer att uppfattningen av “digitalisering” hos revisorer snarare ses som en överbegrepp från mänskligt arbete på papper och i pärmar till mänskligt arbete i en dator. Det
visar sig således att forskningen talar i termer av engelskans digitalization medan revisorer istället åsyftar digitization, två begrepp mellan vilka det råder en tydlig distinktion.

I studien har det vidare framkommit två övergripande anledningar till skillnaderna i digitaliseringsgrad mellan de olika storlekskategorierna: drivkraften och ledarskapet bakom digitaliseringsarbetet samt balansen mellan resurser och flexibilitet. Vad gäller drivkraften konstateras att små byråer är övervägande leverantörsdrivna och något kunddrivna. Detta på grund av sitt beroende av mjukvaruleverantörer och sin anpassning gentemot kunder av olika digitaliseringsgrad. Medelstora byråer är mycket kunddrivna på grund av sitt fokus på kundnytta och kundvärde. De stora byråerna är globalt internt drivna genom sin internationella omfattning och styrning.


7.3 Uppfyllande av syfte
Genom att operationalisera begreppet digitaliseringsgrad i revisionsprocessen och utveckla ett eget verktyg, med inspiration från väletablerad forskning inom området, möjliggjordes undersökningen av graden av digitalisering i revisionsprocessen hos revisionsbyråer av olika storlek. Genom de svar som enkäten genererade kunde sedan graden av digitalisering i de olika stora byråerna undersökas, och således uppfylls första delen av uppsatsens syfte. De intervjuer som genomfördes syftade till att förklara denna grad av digitalisering samt analysera om det råder några eventuella samband mellan de olika storlekskategorierna, något som besvaras i uppsatsens slutsatser.

7.4 Framtida forskning
Studien har varit avgränsad till att undersöka den generella digitaliseringsgraden i revisionsprocessen mellan tre olika storlekskategorier. För framtida forskning hade därför en intressant infallsvinkel kunnat vara att undersöka skillnader i digitaliseringsgrad mellan de olika uppgifterna i revisionsprocessen. Under intervjuerna talades även en del om kundernas påverkan på digitaliseringen av byrån. Det hade varit intressant att undersöka närmare vad kundernas inställning och/eller storlek spelar för roll för hur digital en revisionsbyrå kan bli eftersom olika stora byråer i regel har olika stora kunder. Ytterligare ett ämne är att rikta mer uppmärksamhet mot hur äldre revisorer och kunder, och många av intervjuresponseutenternas menade att äldre är mindre benägna att ta till sig digitaliseringen. Ett resultat av studien som genomförts är den modell, Digitaliseringsgrad i revisionsprocessen, som tagits fram och använts som verktyg. Vad som kan kritiseras är att detta verktyg möjlig ligger lite före sin tid då ingen av
storlekskategorierna i vår studie uppnådde någon högre automatiseringsnivå. Vi uppsatsförfattare uppmuntrar därför till vidare användning av denna modell i framtiden och vår förhoppning är att studien ska kunna replikeras om några år för att undersöka om graden av digitalisering i revisionsprocessen har förändrats jämfört med idag.
Referenser


FAR (2019a) *Vision och uppdrag*. Tillgänglig online: [https://www.far.se/far/vision-och-upppdrag/](https://www.far.se/far/vision-och-upppdrag/) [Hämtad: 2019-04-03]

FAR (2019b) *Revisionstjänster*. Tillgänglig online: [https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/revisonstjanster/](https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/revisonstjanster/) [Hämtad: 2019-04-04]


61


Nationalencyklopedin (2019) *Revision*. Tillgänglig online: [https://www-ne-se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/revision](https://www-ne-se.ludwig.lub.lu.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/revision) [Hämtad 2019-04-04]


Revisorsinspektionen (2018b) *Marknadsandel för revision av företag av allmänt intresse.*
Tillgänglig online: https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/marknadsandel-for-revision-av-foretag-av-allmant-intresse/ [Hämtad: 2019-04-13]


Tillgänglig online: https://cdn2.fpfs.tech.ec.europa.eu/epale/cdn/farfuture/kPgXqgV5XjVrEJw0Bjj_HoG0VV9snic4tgxDRgZLhik/mtime:1449481463/sites/epale/files/folder_forskning_om_automatisering.pdf [Hämtad: 2019-05-15]


Bilagor
Bilaga 1: Intervjufrågor revisorer

Bakgrund och tidigare erfarenhet:
Berätta lite om dig själv.
- Hur länge har du arbetat som revisor?
- Vilken roll har du i organisationen idag och vilken har du eventuellt tidigare haft?

Digitalisering:
- Vad är din inställning till att revisionen kan komma att omfatta mer digitala verktyg och automatiserade processer?
- Vilka system eller program använder ni er av i er verksamhet?
- Vilka digitala system/program/hjälpmedel anser du vara viktigast för att du ska kunna utföra ditt jobb bra?
- Vilka digitala system/program/hjälpmedel hade du önskat att ni använde?
- Är de digitala verktyg som används obligatoriska eller kan ni själva välja vad ni ska använda?
- Vilka fördelar ser du med att bli mer digitala i just revisionsprocessen? Finns det några nackdelar?
- Tror du att storleken på revisionsbyrån spelar roll för hur innovativ/digital en revisionsbyrå blir? På vilka sätt tror du att det påverkar i så fall?
- Vad är det som pushar på irl beslutsfattande angående implementering av digitala system? Kunder? Kostnadsfrågor? Oundvikligt?
- Hur långt upplever ni att ni kommit i digitaliseringsprocessen i förhållande till andra byråer?
- Hur påverkar digitalisering er dokumentation av revisionsprocessen?

Bilaga 2: Intervjufrågor tidigare FAR-anställd

Bakgrund och tidigare erfarenhet:
- Vad är dina tidigare erfarenheter inom revision?
- Varför började du intressera dig för framtids- och digitaliseringsfrågor?

Digitalisering:
- Tror du storleken spelar någon roll för hur innovativ/digital en revisionsbyrå blir?
- Isåfall hur skulle storleken kunna påverka?
- Påverkar kunderna?
- Hur tror du att digitalisering och automatiserings inom revision kan påverka konkurrensen mellan byråer av olika storlek?
- Vilka digitala verktyg eller hjälpmedel tror du att byråer av olika storlek använder sig av i revisionen?
- Skiljer det sig åt mellan byråerna vad som används och isåfall varför?
• Hur tror du att automatisering, Big data analysis och AI har påverkat/kan påverka revisionsprocessen?
• Vad tror du det är som pushar byråer till att bli mer digitala i revisionsprocessen?
• Hur tror du det kommer se ut framöver inom revisionen gällande digitalisering?
• Vilka fördelar eller nackdelar tror du en mer digitaliserad revision innebär?

Bifogad bild vid enkät- och intervjuförfrågan: