



LUND UNIVERSITY

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete kandidatnivå i redovisning

VT21

Digitaliseringens påverkan på upprätthållandet av en god redovisningssed
utifrån redovisningskonsulters perspektiv

Författare:

Carl Fagergren

Emina Gigovic

Ajsa Sobo

Handledare:

Karin Jonnergård

Förord

Stort tack till oss själva

Sammanfattning

Titel

Seminariedatum 2 juni 2021

Ämne/Kurs FEKH69, Examensarbete kandidatnivå i redovisning, 15 högskolepoäng

Författare Carl Fagergren, Emina Gigovic, Ajsa Sobo

Handledare Karin Jonnergård

Nyckelord Digitalisering, Auktoriserad redovisningskonsult, God redovisningssed, Intern kontroll, Institutionell teori

Syfte Syftet med studien är att undersöka hur redovisningskonsulten upplever förändringar i sin yrkesroll till följd av digitaliseringen, och vilken påverkan digitala instrument har på hur god redovisningssed efterföljs inom redovisningsbranschen. Vidare syftar studien till att undersöka hur intern kontroll av digitala instrument används för att legitimitet och tillförlitlighet i redovisningen uppnås.

Metod Metoden grundades i en kvalitativ metod med ett huvudsakligen induktivt angreppssätt. För att besvara studiens syfte genomfördes semistrukturerade intervjuer med auktoriserade redovisningskonsulter. Vidare genomfördes en kodning och innehållsanalys på det empiriska materialet från intervjuerna, med en tematisk och riktad innehållsanalys.

Teoretiska perspektiv De teoretiska perspektiven utgick från tidigare forskning om digitaliseringens påverkan på redovisningsbranschen, och den institutionella teorin. Författarna har utformat en teoretisk analysmodell byggd på teorin, för att använda som underlag vid utformningen av intervjustudien samt som ramverk för uppsatsens analyskapitel.

Empiri Materialet från genomförda intervjuer med respondenterna utgör studiens empiri. Dessa har analyserats utifrån studiens teoretiska analysmodell.

Slutsats Redovisningskonsulterna upplever förändringar i yrkesrollen till följd av digitaliseringen, och dess effekter på yrkesrollen kännetecknas huvudsakligen av ett förändrat arbetssätt. Digitala instrument visar ha både negativa och positiva effekter på hur god redovisningssed efterföljs. Vidare framkommer interna kontroller vara ett verktyg för att minimera fel inom redovisningen och för att uppnå tillit hos utomstående aktörer.

Abstract

Title

Seminar date June 2nd, 2021

Course FEKH69, Business administration degree project, undergraduate level, 15 ECTS

Authors Carl Fagergren, Emina Gigovic, Ajsa Sobo

Advisor Karin Jonnergård

Keywords Digitalization, Accountants, General accepted accounting principles, Internal control, Institutional theory

Purpose The aim is to examine how accounting consultants experience changes in their professional role as a result of digitalization, and what impact digital instruments have on how generally accepted accounting principles are followed in the accounting industry. Furthermore, the study aims to examine how internal control of digital instruments is used to achieve legitimacy and reliability in accounting.

Methodology The method applied on this thesis was based on a qualitative method with a mainly inductive approach. To answer the purpose of the study, semi-structured interviews were conducted with authorized accounting consultants. Furthermore, a coding and content analysis was performed on the empirical material from the interviews, with a thematic and targeted content analysis.

Theoretical perspectives The theoretical perspectives were based on previous research on the impact of digitalisation on the accounting industry, and institutional theory. The authors have designed a theoretical analysis model based on the theory, to use as a basis for the design of the interview study and as a framework for the thesis chapter of analysis.

Empirical foundation The material from conducted interviews with the respondents constitutes the study's empirical foundation. The empirical data has been analyzed based on the study's theoretical analysis model.

Conclusions The study shows that accounting consultants are experiencing changes in their professional role as a result of digitalization, and the effects are mainly characterised by changed work procedures. Furthermore, internal controls appear to be a tool for minimizing errors in accounting and achieving trust with external actors.

Innehållsförteckning

1. Inledning	7
1.1. Problembakgrund	7
1.2. Problemdiskussion	8
1.3 Syfte	10
1.4. Frågeställningar	10
1.5. Disposition	10
2. Referensram	11
2.1.1 Allmänt om redovisning	11
2.1.2 God redovisningssed	11
2.1.3 Ansvar inom redovisningen	13
2.1.4 Digitalisering	13
2.1.4.1 Digitalisering inom redovisningen	14
2.1.4.2 Automatisering inom redovisningen	14
2.1.4.3 Robotic Process Automation (RPA)	15
2.2 Teoretisk utgångspunkt	16
2.2.1 Institutionell teori	16
2.2.1.1 Normativa pelaren inom institutionell teori	17
2.2.1.2 Regulativa pelaren inom institutionell teori	18
2.2.1.3 Kultur-kognitiva pelaren inom institutionell teori	18
2.3 Teoretisk analysmodell	19
2.3.1. Tolkning av analysmodell	20
3. Metod	22
3.1 Forskningsmetod	22
3.2 Val av angreppssätt	23
3.3 Val av datainsamlingsmetod	24
3.3.1 Semistrukturerade intervjuer	24
3.3.2 Urval	25
3.4 Transkribering, kodning och innehållsanalys	27
3.5 Trovärdighet	28
3.6 Etiska frågeställningar	28
3.7 Metodkritik	29
4. Empiri	31
4.1 Digitalisering	31
4.2 God redovisningssed	33
4.3 Intern kontroll	35
4.4 Förändring inom yrkesrollen	37

5. Analys	40
5.1 Normativa pelaren	40
5.2 Regulativa pelaren	42
5.3 Kultur-kognitiva pelaren	44
5.4 Redovisningskonsultens upplevda verklighet kring sin yrkesroll	45
6. Diskussion & Slutsats	48
6.1 Diskussion	48
6.2 Slutsatser	49
6.3 Förslag till framtida forskning	51
Referenser	52
Bilagor	58

1. Inledning

I studiens inledande kapitel presenteras bakgrunden till digitalisering inom redovisningsbranschen, följt av en problematisering. Avslutningsvis framförs studiens syfte, frågeställning och disposition.

1.1. Problembakgrund

I ett samhälle där det råder en rapid teknologisk utveckling och ökad konkurrens bland företag, skapas det ett tvingande behov för företag att moderniseras genom att anta nya tekniker som är mer produktiva och kostnadseffektiva (Cleary & Quinn, 2016). En tredje våg av teknologisk utveckling sveper nu över vårt samhälle, och karakteriseras genom automatisering, integrering, artificiell intelligensteknik och digitalisering (Knudsen, 2020).

Digitalisering är ett fenomen som har en allt mer betydande roll i vårt nutida samhälle. Arbetsmarknaden har växt till att bli beroende av den utveckling som digitaliseringen medför, vilket har resulterat i stora möjligheter samt utmaningar för olika branscher (SOU 2015:28). Fysiska böcker, repetitiva arbetsuppgifter och analoga system har i stor utsträckning ersatts av digitala system och färre antalet monotona arbetsuppgifter (Knudsen, 2020). Organisationer som lyckas implementera nya tekniker och automatiserade system på ett tids- och kostnadseffektivt sätt har möjlighet att skapa en konkurrensfördel gentemot sina konkurrenter - och därmed erhålla en ledande position på marknaden (Smith, 2018). Flertal tidigare studier beskriver att redovisningsbranschen är en av de branscher som har påverkats i högst grad av införandet av nya tekniker och digitalisering (Belfrago & Trigo, 2013). Framväxten av digitala och automatiserade redovisningssystem prognostiseras bli allt mer progressiva de kommande åren (Gotthard et al, 2020).

Yrket som redovisningsekonomen är ett yrke vars existens har i takt med digitaliseringens framfart börjat ifrågasättas. I Kairos Future rapport (2016) beskrivs redovisningsyrket vara ett av de yrkena som inom en 20-årsperiod förväntas ha ersatts av digital lösning (Kempe & Krafft, 2016). Rapporten lyfter fram hur automatisering genom artificiell intelligens och RPA-tekniker kommer ersätta dagens många yrken - sådana yrken som ofta innefattar monotona uppgifter och inte ställer krav på analys. Dessa tekniker har som huvudsaklig funktion att efterlikna mänsklig interaktion för att minska manuellt ingripande, och minska belastningen för den enskilda arbetaren (Belfrago & Trigo, 2013). Digitaliseringen beskrivs

vara en av de drivkrafterna till att redovisningsekonomens arbetsroll- och processer kommer att förändras. Automatiseringen av redovisningstjänster förväntas öka med 80 % de kommande åren, och redovisningsekonomens framtida roll förutspås istället att komma vara en mer analytisk och rådgivande roll. Ökad digitaliseringen kommer enligt Kempe & Krafft (2016) ställa nya krav på beteenden och arbetssätt inom redovisningsbranschen, främst genom högre krav på interna kontroller, god moral och transparens.

1.2. Problemdiskussion

Automatiserade system och övriga AI-tekniker används frekvent inom redovisningsbranschen för att behandla och analysera stora kvantiteter av information. Informationen ligger ofta till grund som underlag för olika finansiella rapporter inom redovisningen (Smith, 2018). Information i form av finansiella rapporter och årsredovisningar ligger även som grund för olika intressenters ekonomiska besluttagande. Intressenter ställer därför krav på att den information som produceras och presenteras ska vara relevant, tillförlitlig och jämförbar (Sundgren et al. 2013). Vid upprättandet av dessa finansiella rapporter finns det ramverk för hur rapporterna ska vara utformade, samt vilka kvalitativa egenskaper rapporterna bör inneha. I både IASB:s föreställningsram för utformning av finansiella rapporter (International Accounting Standards Board) och i BFNAR (Bokföringsnämndens allmänna råd) 2012:1 anges det att de finansiella rapporterna ska vara begripliga, relevanta, väsentliga och tillförlitliga (Skatteverket, 2021). Vidare ställs det i Bokföringslagen (1999:1078) 4:2 § allmänna krav på att den redovisningsskyldiga ska upprätta redovisningen i enlighet med god redovisningssed. Vad detta innebär kortfattat är att de redovisningsskyldiga ska följa de lagstiftningar, principer, praxis och rekommendationer som finns inom området. Att inte följa god redovisningssed kan vara direkt brottsligt och leda till böter för den ansvariga enligt 11 kap. 5 § Brottsbalken (1999:1078) . Att god redovisningssed följs är således av stor vikt inte enbart för den redovisningsskyldige utan även för den part som fattar beslut utifrån den information som har producerats av redovisningen.

Kokina & Blanchette (2019) lyfter i sin artikel fram vikten av intern kontroll av det som genereras via automatiserade system. Det som genereras i dem automatiserade systemen måste verifieras, avstämmas och tas ansvar för. Företag som inte förfogar rätt typ av intern kontroll riskerar att förlora tillförlitligheten för systemen och för organisationen som helhet. Risken med att implementera autonoma system, det vill säga tekniska system som självständigt löser uppgifter, är att det obstruerar eventuellt ansvarstagande bland anställda

inom en organisation, då misstag och dåliga beslut kan utan större svårigheter bortförklaras på systemets output (Kokina & Blanchette, 2019).

Vikten av intern kontroll för vad digitala instrument, autonoma som icke autonoma genererar, länkar tillbaka på grundkraven som ställs då redovisningsinformation produceras, där tillförlitlighet är i fokus. Med tillförlitlighet innebär att redovisningsinformationen inte ska vara behäftad med fel eller vinklad på något sätt så att den som använder sig av informationen vid beslutsfattande ska kunna lita på den (Artsberg, 2011). Här har redovisningsbranschen med dess yrkesverksamma ett ansvarstagande att tillse att den redovisning som producerats, och att sättet den har producerats på, är relevant, väsentlig och tillförlitlig. Det innefattar också att den har upprättats enligt god redovisningssed. Således är det av stor vikt att de digitala instrument som implementerats i redovisningsarbetet inte är ett hinder för att god redovisningssed ska kunna efterföljas.

Tidigare forskning om digitalisering och dess påverkan på redovisnings- och revisionsbranschen har varit ett aktuellt ämne att studera det senaste decenniet. Flertalet forskningsartiklar har fokuserat på att analysera möjligheterna och eventuella hot med en ökad digitalisering och introducering av nya teknologiska lösningar inom branscherna och vad det kan innebära för yrkesgrupper (Lombardi, 2014; Cao et al, 2015; Dzurainin & Mălăescu, 2016; Kokina & Davenport, 2017; Manita et al, 2020).

Hur yrkesgruppen redovisningskonsulter upplever förändring och deras arbetsprocess formas i takt med ökad digital användning av instrument är ett intressant ämne enligt författarna. Författarna har identifierat att ämnet om hur digitaliseringen påverkar yrkesprofessionen, och vad detta innebär för hur god redovisningssed efterföljs tidigare inte studerats. Uppsatsen avser att vara ett bidrag till att främja förståelse till de identifierade problemen. Redovisningsbranschen är en bred bransch med många olika yrkesroller och aktörer. För att undersöka de identifierade problemen avser författarna att utgå från yrkesgruppen redovisningskonsulter. I den här studien har avgränsningar gjorts i form av att endast undersöka auktoriserade redovisningskonsulters yrkesroll.

1.3 Syfte

Syftet med studien är att undersöka hur redovisningskonsulten upplever förändringar i sin yrkesroll till följd av digitaliseringen, och vilken påverkan digitala instrument har på hur god redovisningssed efterföljs inom redovisningsbranschen. Vidare syftar studien till att undersöka hur intern kontroll av digitala instrument används för att legitimitet och tillförlitlighet i redovisningen uppnås.

1.4. Frågeställningar

För att besvara studiens syfte har följande forskningsfrågeställning formulerats:

- Hur upplever redovisningskonsulten att digitala instrument inom redovisning försäkrar att god redovisningssed följs?

Med följande underliggande frågeställning:

- Hur upplever redovisningskonsulten att intern kontroll av digitala instrument tillämpas?

1.5. Disposition

Uppsatsen inleds av ett kapitel som behandlar studiens bakgrund och introducerar frågeställningarna. Det andra kapitlet utgör uppsatsens referensram, som inleder med att beskriva begreppen god redovisningssed, digitalisering, AI och automatiserade processer inom redovisning. I kapitlets andra del presenteras de valda teorier som utgör grunden för studien. Därefter följer metodkapitlet där metodiska vägval och angreppssätt presenteras, samt diskuteras intervjustudiens trovärdighet. I efterföljande kapitel redovisas empirin från intervjuerna med respondenterna. I analyskapitlet som följer diskuteras studiens empiri med koppling till referensramens teorier. Avslutningsvis presenterar författarna sina slutsatser, reflektioner kring arbetet och ger förslag till fortsatt forskning.

2. Referensram

I följande kapitel följer en presentation av uppsatsen referensram. Kapitlet består av två huvudsakliga delar; en allmän förklarande bakgrund och teoretisk utgångspunkt.

2.1 Om digitalisering och redovisning

Nedan behandlas det som återges i litteraturen gällande redovisning, god redovisningssed, digitalisering och digitalisering inom redovisningen.

2.1.1 Allmänt om redovisning

Redovisning beskrivs som att sammanställa och dokumentera information som berör företags finansiella ställning och resultat. Redovisningen kan delas in i två olika komponenter; extern och intern redovisning. Den interna redovisningen ämnar åt att användas av interna intressenter, och för företaget som underlag för den interna styrningen och kontrollen av verksamheten. Den externa redovisningen är den del som är offentlig och riktar sig åt företagets externa intressenter, såsom kunder, kreditgivare och stat (Marton et al, 2020). Informationen i den externa redovisningen används som underlag för bedömningar och beslut för företagets externa intressegrupper. Extern redovisning är lagreglerad i svensk lagstiftning bland annat i årsredovisningslagen (ÅRL) (1995:1554) och bokföringslagen (BFL) (1999:1078). Utöver rådande lagstiftning kring redovisning finns det normer och rekommendationer som används som komplement till hur redovisningen ska utövas, både i form av statliga myndigheter och självständiga organisationer.

2.1.2 God redovisningssed

Begreppet god redovisningssed har använts som begrepp under en lång tid i Sverige och blev 1976 upphöjt i lag genom propositionen 1975:104. Debatt om att begreppet god redovisningssed är likställt med engelska begreppen true and fair view, översatt på svenska ”rättvisande bild” eller ”korrekt bild” är en förenklad definition enligt Nilsson (2014) som hänför till att rättvisande bild finns med i lagtexten BFL 2 kap 3§, som en egen paragraf och därför skall de inte anses som synonyma med varandra. Vidare hänvisar Nilsson till Margit Knutsson, sekreterare i redovisningskommittén (1992-1996), som i en författningskommentar till förarbetena till årsredovisningslagen från 1995 att rättvisande bild har karaktär av “allmän rättslig standard” och därför bör begreppet god redovisningssed anses vara kravet på dels ge

en rättvisande bild och dels kravet av att lagar och praxis ska följas (Nilsson, 2014). I dag finner man begreppet god redovisningssed i dels årsredovisningslagen och dels i bokföringslagen:

ÅRL (1995:1554) kapitel 2, 2§ *“ska årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.”*

BFL (1999:1078) kapitel 4, 2§ *”att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”*

Enligt Skatteverket syftar god redovisningssed i bokföringslagen på regler gällande löpande redovisning och arkivering. Medan årsredovisningslagen syftar begreppet på värderings- och periodiseringsfrågor, samt uppställningsformer och kompletterande upplysningar i årsredovisningen (Skatteverket, 2021). Bokföringslagen föreskriver att de som är bokföringsskyldiga ska följa god redovisningssed. På frågan vem som är bokföringsskyldig finns bestämmelserna för dessa i BFL 2 kap. I korthet gäller bokföringsskyldighet alla juridiska personer, samt fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Undantag för bokföringsskyldighet går även att finna i nämnda lag, undantagen gäller främst stiftelser och föreningar vars tillgångar inte överstiger en och en halv miljon kronor. Avslutningsvis föreskriver BFL 2 kap. 5§ att följande juridiska personer inte är bokföringsskyldiga:

1. staten, kommunerna, regionerna, kommunalförbunden och regionförbunden,
2. konkursbon, samt
3. stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

Dock ger ovanstående regelverk inga specifika direktiv för hur en redovisning ska upprättas eller vad som ska ingå, istället är det vedertagen praxis som ska följas. Praxis anses vara tillvägagångssätt som är ofta använd eller allmänt accepterat. Normgivningsorganet Bokföringsnämnden (BFNAR) har det övergripande ansvaret för utveckla och uppdatera vad som anses vara god redovisningssed och gör detta genom utlåtande via BFNAR. Det allmänna rådet har till uppgift att tolka rådande regelverk för att underlätta och säkerställa att god redovisningssed efterföljs. Vidare har FAR och Srf konsulterna utvecklat egna normverk, Reko och Rex, för dess medlemmar att använda sig av för att god redovisningssed efterföljs

vid utförande av redovisningstjänster (FARa, 2021). För denna studie har författarna valt definiera god redovisningssed utifrån FAR:s tolkning av förarbetena av bokföringslagen (prop. 1998/99:103 s. 185-188) som lyder att bokföringsskyldigheten ska följa god redovisningssed enligt gällande bestämmelser i redovisningslagstiftningen, normgivningen och faktisk redovisningspraxis. God redovisningssed anses därför utgöra en tolkning av hur lagar och regler inom redovisning bör tillämpas utifrån de syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för (FARb, 2021). Valet av FAR:s definition av god redovisningssed gjordes då majoriteten av respondenterna i studien är auktoriserade redovisningskonsulter via FAR som i sitt dagliga yrke arbetar utifrån Rekos allmänna råd och BFNAR uttalanden.

Avslutningsvis är det viktigt att nämna problematiken med att definiera god redovisningssed, detta då det är något som är under konstant föremål för utveckling och påverkan från nationella samt internationella redovisnings-, norm- och lagstiftandeorgan.

2.1.3 Ansvar inom redovisningen

Vem som bär ansvaret över bokföringen är beroende på vilket typ av entitet det gäller. I ett aktiebolag är det styrelsen, VD:n samt eventuell utsedd anställd av styrelse eller VD att hantera bokföringen som bär ansvaret. Att delegera bokföring till en utomstående, exempelvis till en redovisningskonsult, innebär inte att ansvaret förskjuts till konsulten, huvudansvaret för att bokföring sker enligt god redovisningssed ligger fortfarande hos företaget för vilket redovisningen avser (BFN, 2020). En styrelse, VD eller av dessa utsedd ansvarig för bokföringen som åsidosätter sitt ansvar vilket leder till skada för företaget kan i enlighet med ABL 29kap bli skadeståndsskyldig.

2.1.4 Digitalisering

Begreppet digitalisering kan i grund och botten beskrivas som en process där analog information konverteras digitalt, exempelvis från skrift i böcker till digital skrift (Gobble, 2018). Ur ett bredare sammanhang används begreppet digitalisering för att beskriva hela den teknologiska utveckling som sker då man använder sig av ny teknik samt digitala lösningar i verksamheter (SOU 2015:28). Inom organisationsläran är digitalisering ett allt mer väsentligt fenomen, där digitaliseringen kan ses som en drivande teknologisk process vars syfte är att effektivisera organisationer. Användandet av digitala tekniker för att förbättra och effektivisera en verksamhet främjar en stor förändring inom verksamheten, och kan även ge upphov till att nya företag skapas (Ek & Ek, 2020).

2.1.4.1 Digitalisering inom redovisningen

Tidigare forskning beskriver redovisningsbranschen som en av de branscher som har påverkats mest av digitaliseringen, främst genom införandet av nya tekniker (Banker et al, 2002). Redovisningen och bokföringsprocessen grundar sig i en princip som innebär att systematisera och gruppera transaktioner. Bokförings- och redovisningsprocessen har ursprungligen beskrivits ha börjat som en regelbaserad bok där affärshändelser bokförts för hand. Till följd av redovisningens rutinmässiga och repetitiva natur har många arbetsuppgifter kunnat moderniseras. Vissa arbetsuppgifter inom bokföringen som fokuserar på att behandla numerisk data, har kunnat datoriseras i takt med den teknologiska utvecklingen. Datorsystem i form av bokföringsprogram har nästan helt ersatt de tidigare manuella systemen och arbetssätten (Wilson & Sangster, 1992). Programmen underlättar inmatning och processering av information, vilket utgör en stor del av arbetsuppgifterna inom redovisningsyrket. Till följd av framväxten av de digitala programmen har den manuella hanteringen av underlag i pappersformat kunnat minska, och kunnat tidseffektivisera arbetet inom redovisningsyrket. Information kan visualiseras och presenteras på ett mer lättförståeligt sätt i realtid, som även lättare kan användas till grund för de finansiella rapporter som upprättas inom redovisningsarbetet. Stora delar av datorprogrammen som dominerar redovisningsbranschen utgörs av automatiserade processer och AI-tekniker, som har visat sig leda till en högre noggrannhet inom redovisningens olika delar (Ghasemi et al, 2011).

2.1.4.2 Automatisering inom redovisningen

Många organisationer inom redovisningsbranschen upplever att arbetsprocesserna för redovisningsarbetet är ineffektiva, vilket har lett till en hög arbetsbelastning inom de olika arbetsenheterna samt för den enskilda arbetaren (Gotthard et al, 2020). Införandet av nya tekniker har förändrat den traditionella redovisningen genom att fysiska böcker, analoga system och monotona arbetsuppgifter har i stor utsträckning ersatts av digitala system, automatiserade processer och mindre repetitiva uppgifter (Knudsen, 2020). Knudsen (2020) beskriver att digitaliseringen och tekniker för automatisering har skapat möjligheten för redovisningsorganisationer att genomföra löpande bokföring och upprätta bokslut på mer personal- och kostnadseffektiva sätt än tidigare.

Ghasemi et al. (2011) menar att den största förändringen digitaliseringen har haft på redovisningen visar sig i de numera datoriserade redovisningssystemen. Programvaror- och system används genomgående vid processering av siffror och inmatning av information, vilket är mer tids- och kostnadseffektivt än att det traditionella sättet. Datoriserade redovisningssystem har inbyggda processer för att säkerställa att de transaktioner och balanser som upprättas i den löpande bokföringen är korrekta, vilket främjar en hög noggrannhet (Ghasemi et al, 2011).

2.1.4.3 Robotic Process Automation (RPA)

Arbetsuppgifter inom redovisningsyrket är till stor del av repetitiv natur, vilket möjliggör att de med lätthet kan automatiseras och ersättas av automatiserade processer (Kokina & Blanchette, 2019). Petkov (2020) definierar automatisering inom redovisningen som ett system som kan utföra uppgifter eller delar av uppgifter som normalt hade krävt en människa. Sådana system är utformade enligt artificiell intelligens (AI) - avancerade algoritmer som utifrån dataset tillämpar självständigt beslutsfattande och självinlärningstekniker (Belfrago & Trigo, 2013). Tekniker med inslag av artificiell intelligens används idag inom redovisningen genom bland annat så kallad Robotic Process Automation (RPA), vilket kan förklaras som automatisering av processer som efterliknar mänsklig interaktion med hjälp av teknik för att minska manuellt ingripande på ett kontrollerat sätt (EY, 2017). RPA har blivit ett digitalt verktyg inom redovisningsyrket som är anpassat och lämpat för repetitiva autonoma arbetsuppgifter, då det med lätthet integreras med övriga affärssystem (Kokina & Blanchette, 2019). RPA-teknik skapar fördelar i form av minskad belastning för den enskilda arbetaren, tidsbesparingar och kapitalsparingar, och har enligt Fan et al. (2020) påvisats skapa en högre effektivitet inom företag. Fan et al. (2020) beskriver även i sin artikel att framtida bedömningar om redovisningsyrket tyder på att majoriteten av arbetsprocesserna kommer att ersättas av system som RPA.

2.2 Teoretisk utgångspunkt

I detta avsnitt presenteras studiens teoretiska utgångspunkt samt studiens analysmodell. Avsnittet avslutas med ett förtydligande om hur analysmodellen bör tolkas.

2.2.1 Institutionell teori

Den institutionella teorin beskrivs vara relevant vid företags redovisningspraxis, då den ger förståelse av hur organisationer formas och agerar på olika förväntningar i sociala och institutionella sammanhang (Deegan & Unerman, 2011). Enligt Deegan & Unerman (2011) kan den institutionella teorin länka samman organisationers praxis såsom redovisning och verksamhetsrapportering med de värderingar som finns i det samhälle som organisationen existerar i, samt med företags behov att upprätthålla legitimitet.

Den institutionella teorin syftar till att beskriva den verkligheten som skapas till följd av människor och olika aktörers samspel med varandra, och hur uppfattningar, handlingar, och beteenden påverkas genom så kallade institutioner (DiMaggio & Powell, 1983). Institutioner är ett begrepp som definieras olika beroende på sammanhang, men kan enligt Eriksson-Zetterqvist (2012) beskrivas som instanser som växer fram efter människors upprepade samspel och interaktioner med varandra. Dessa institutioner kan finnas på olika nivåer i samhället, och Oliver (1991) menar att aktörer som har möjlighet att påverka genom att sätta press på en organisation och dess medlemmar, uppfyller kraven för att betraktas som en institution. DiMaggio & Powell (1983) beskriver att organisationer möter ett institutionaliserat tryck att förändras, då förändringen belönas i form av ökad legitimitet, ökade resurser, och ökad överlevnadsförmåga. Det institutionaliserade trycket skapas då vissa organisationer försöker anpassa uppfattningarna om deras beteende och strukturer till att överensstämma med de sociala och kulturella värden som finns i omvärlden, vilket resulterar i att vissa processer blir institutionaliserade inom organisationen. Om organisationens beteende och strukturer avviker från de övriga i den bransch de är verksamma i, kan det medföra svårigheter för organisationen att skapa legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983).

Scott (2008) har inom den institutionella teorin utvecklat ett ramverk för att analysera den sociala ordning och verklighet individer befinner sig i. Ramverket består av tre olika pelare; den normativa pelaren, den regulativa pelaren, och den kultur-kognitiva pelaren. De tre pelarna kommer beskrivas mer djupgående nedan.

Valet att använda institutionella teorins pelare som teori grundar sig i att studien syftar i att undersöka digitaliseringens påverkan på de som är yrkesverksamma inom redovisningsbranschen. Digitaliseringen har tidigare konstaterats vara en komplex moderniseringsprocess som på olika nivåer förändrar ordningen och verkligheten för

auktoriserade redovisningskonsulter, och därmed kan digitaliseringens utveckling enligt Scott (2008) betraktas som en spridning av institutioner och ett institutionellt tryck som organisationer och aktörer påverkas av.

2.2.1.1 Normativa pelaren inom institutionell teori

Den första pelaren, normativa pelaren, innefattar beteenden och förväntningar format av normer och moraliska grunder där interna sociala åtaganden är viktigare än formella regler (Scott, 2008). Normativa pelaren fokuserar på vilka värderingar som ligger till grund för de beslut som fattas av individer, och hur de beter sig till följd av dessa. Normer är även det som reglerar vad som är önskvärt beteende, och efterlevs inte normerna finns det sällan lagstiftade sanktioner, dock kan det medföra konsekvenser i form av tappat förtroende från andra aktörer. Normativa pelaren förmedlar de normer och förväntningar som styr vad som uppfattas vara legitimt och korrekt i redovisningsbranschen. Enligt Scott (2008) utgör symboliska system en betydelsefull del av den normativa pelaren, och exempel på sådana är standarder, företagsvärderingar, förväntningar och andra normativa system. Dessa normativa system kan rikta sig till alla inom en organisation, eller vissa enskilda individer inom en specifik yrkesroll (Scott, 2008). Enligt DiMaggio & Powell (1983) är yrkesroller en av de främsta normativa mekanismerna, och menar på att detta grundar sig i professionalism. Begreppet professionalism definierar dem enligt följande: "den kollektiva strävan medlemmar i en profession har att definiera metoder och förhållanden i sitt arbete och att legitimera sin professions självständighet". Det finns två olika delar av professionalism, dels en utbildningsmässig där man genom auktorisering erhåller en legitim inställning till professionen, dels en som berör det professionella nätverket inom yrkesrollen. Auktoriseringar inom yrkesroller är ytterligare ett exempel som belyser hur normativa system påverkar grupper och individer. Genom yrkesutbildningar bildas normativa regler för ett professionellt handlande, och skapar en allt mer standardiserad yrkesroll som gör att dessa passar bättre in i organisationer. Detta leder även till att det skapas ett förtroende och en förväntning på att dem ska agera och framstå som legitima (Scott, 2008).

2.2.1.2 Regulativa pelaren inom institutionell teori

Den regulativa pelaren beskriver hur regulativa institutioner begränsar och standardiserar socialt beteende genom lagar, regler, och övervakning av individer. Individer och organisationers beteende och handlingar begränsas till följd av de informella och formella

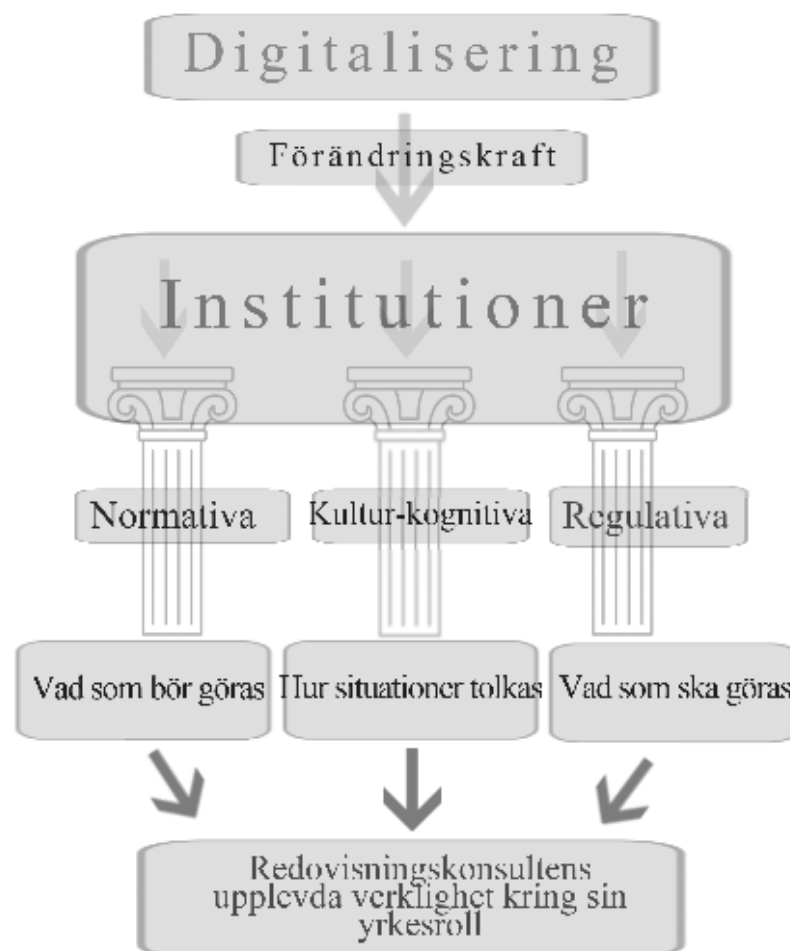
regler som ställs på dem. Informella regleringar är sådana som är grundade på normer och av vägledande karaktär, medan formella regler är av mer tvingande karaktär (Scott, 2008). Informella regler inom redovisningen kan vara de rekommendationer och standarder som sätts från branschorganisationer, såsom BFNAR. Formella regler kan inom redovisningen vara de statliga regleringar som reglerar de yrkesroller, t.ex. redovisningskonsulter, verksamma inom redovisningsbranschen (SFS 1999:1078). Scott (2008) menar vidare att för att upprätthålla ordningen inom den regulativa pelaren finns det tvångsmässiga mekanismer, vars syfte är att utdela juridiska konsekvenser om man överträder reglerna. Sanktionering är även ett sätt att påverka framtida beteende, genom att skapa incitament till ett visst socialt beteende. Genom att följa de regler som innefattas av den regulativa pelaren, kan individer och organisationer erhålla legitimitet från utomstående aktörer (Scott, 2008).

2.2.1.3 Kultur-kognitiva pelaren inom institutionell teori

Den sista pelaren inom den institutionella teorin är den kultur-kognitiva pelaren. Kultur-kognitiva pelaren baseras på en gemensam uppfattning och tro på den sociala verkligheten, och skapar ett symboliskt ramverk som stödjer social mening (Scott, 2008). Individer och organisationers externa värld består av en viss kultur och symboler, och det är individens respons på dessa som konstruerar en form av internaliserad representation av verkligheten. När den externa miljön tolkas, skapas det vissa grundläggande värderingar och delade uppfattningar utifrån den. Varje enskild individ kan ha egna subjektiva värderingar, men genom interaktion med övriga medlemmar i en organisation bidrar den till en gemensam uppfattning och ett gemensamt värde. Scott (2008) menar även på att desto starkare överenskommelse det finns mellan individens egna subjektiva värderingar och organisationens värderingar, ju starkare legitimitet kan organisationen erhålla. För att ledningen ska kunna uppnå denna typ av legitimitet, är det enligt Scott (2008) viktigt att det finns en enhetlig kommunikation av grundläggande värderingar, exempelvis genom policies eller starka förespråkare. Vidare ställer detta krav på att organisationer analyserar den externa miljön, och individens uppfattning av denna, för att kunna föra organisationen i rätt riktning (Deegan & Unerman, 2011). Digitaliseringen är en process som kan ses som en form av en institutionell övergång från en struktur, rutin, och tankesätt till en annan - och kan också ha en påverkan på individens gemensamma uppfattning och tro på den sociala verkligheten (Peng, 2003).

2.2.2 Teoretisk analysmodell

Den teoretiska utgångspunkten för studien utgörs främst av den institutionella teorins tre pelare. Författarna har utformat en teoretisk analysmodell byggd på teorin, för att använda som underlag vid utformningen av intervjustudien samt som ramverk för uppsatsens analyskapitel. I analysen kommer den insamlade empirin från intervjuerna att diskuteras utifrån de tre pelarna, för att sedan analysera om redovisningskonsultens upplevda verklighet kring sin yrkesroll överensstämmer med hur teorin beskriver att aktören förväntas påverkas till följd av institutioner. Analysmodellen kan illustreras enligt figuren nedan (Figur 1).



Figur 1. Egen tolkning av de tre pelarna i analysmodell.

2.2.2.1 Tolkning av analysmodell

Tidigare i uppsatsen har författarna beskrivit digitaliseringen som en drivande teknologisk process, och dess utveckling som en komplex moderniseringsprocess som har påverkat vårt samhälle på olika nivåer. Inom den institutionella teorin så definieras en institutionell

förändring som en övergång till nya rutiner, regler, och tankesätt i enskilda aktörer, organisationer och i samhällets verklighet. I ett samhälle där det råder en stor digitalisering, ser vi effekten i att olika branscher har ett behov av att moderniseras och anta nya tekniker och regler. Därav kan vi beakta digitaliseringen som en spridning av institutioner och ett institutionellt tryck, som redovisningsbranschen och de som är yrkesverksamma inom branschen påverkas av.

Studien syftar i att undersöka hur redovisningskonsulter i sin yrkesroll upplever att god redovisningssed följs med hjälp av digitala instrument inom redovisningsbranschen. Genom att använda den institutionella teorins tre pelare kan vi få bättre förståelse för hur digitaliseringens olika delar påverkar upplevelser, val och förändringar i redovisningskonsultens yrkesroll. Den regulativa pelaren, den normativa pelaren, och den kultur-kognitiva pelaren är de olika nivåer som har en inverkan på och som utgör redovisningskonsultens verklighet - och det är genom dessa tre pelarna som redovisningskonsultens upplevelse kring förändringar i yrkesrollen kommer att tolkas.

Vidare förklaras vad de tre pelarna motsvarar i relation till redovisningskonsulten och god redovisningssed enligt följande. Den regulativa pelaren utgör de regler, lagar som reglerar yrkesrollen att agera på ett visst sätt. Det innefattar formella regler från myndigheter och bindande lag, såsom att upprätta redovisningen enligt god redovisningssed, men även de rekommendationer och standarder som sätts från branschorganisationer, exempelvis BFNAR och Rex:s. Normativa pelaren förmedlar de normer och förväntningar som styr vad som uppfattas vara legitimt och korrekt i redovisningsbranschen. För redovisningskonsulten kan det också innefatta normativa regler inom yrkesrollen, t.ex. krav på auktorisering eller att man förväntas agera enligt god redovisningssed. Det kan också innefatta de förväntningar som finns på tillförlitlighet i redovisningen, som då skapar krav på att det ska finnas höga interna kontroller för de digitala verktyg redovisningskonsulten använder sig av i sitt arbete. Den kultur-kognitiva pelaren förmedlar redovisningskonsultens uppfattning av den externa miljön, och hur redovisningskonsulten uppfattar och tolkar att digitaliseringen påverkar yrkesrollen.

Den rådande teknologiska utvecklingen antas ligga som drivande faktor bakom alla tre pelare i modellen (se figur 1), och dess effekt kan ta sig uttryck i vilka förändringar redovisningskonsulten upplever i sin yrkesroll. Sådana förändringar kan bland annat vara vilka nya rutiner som antagits vilket kan härledas till den kultur-kognitiva pelarens förklaring

hur värderingar påverkar individens tankesätt och rutiner, eller att redovisningskonsultens yrkesroll kan tänkas gå mot en mer rådgivningsroll baserat på de normativa förväntningar som finns på denne.

3. Metod

I följande kapitel presenteras de metoder samt tillvägagångssätt för att uppnå studiens syfte samt för att besvara forskningsfrågorna. Studiens forskningsansats, intervjumetod och metodval beskrivs, för att sedan diskutera etiska ställningstaganden och metodkritik.

3.1 Forskningsmetod

När det kommer till metodval för vilken forskningsstrategi att applicera på en studie så bör valet utgå från vad syftet, frågeställning och vilket ämnesområde studien avser behandla (Andersen, 1998). De två vanligaste metoderna inom vetenskaplig forskning enligt Bryman & Bell (2017) är den kvantitativa eller den kvalitativa metoden. Den kvantitativa metoden grundar sig i kunna mäta, generalisera, replikera och visa på samband, kausalitet, av forskningsresultatet, med ett primärt syfte att orsaksförklara det som undersöks (Andersen, 1998). Forskning som förknippas med kvantitativ forskning är ofta kopplat till insamling av numerisk data och anses därför vara en metod som är regelstyrd (Bryman & Bell, 2017). Kvalitativ metod är svårare att definiera, metoden har sitt fokus på att samla in data genom exempelvis intervjuer, texter och dokument. Den insamlade empirin från det som studeras är därefter öppen för tolkning och kan med ett interpretativt ansats förklara forskningens resultat (Bryman & Bell, 2017).

Bryman & Bell (2017) beskriver att de kvalitativa och kvantitativa metoderna skiljer sig vad gäller deras ontologiska och kunskapsteoretiska inriktning. Vad gäller kunskapsteoretisk inriktning, tenderar den kvantitativa metoden att ha en mer naturvetenskaplig modell såsom positivismen, medan den kvalitativa bygger mer på en tolkande modell, såsom interpretativismen. Positivismen bygger i renodlad form på kvantitativ mätning, datainsamling och logiska resonemang, där observationerna som görs är objektiva i relation till teorin. Interpretativismen har ett mer subjektivt synsätt, där forskaren tar hänsyn till att studieobjektet kan påverkas av människor och andra sociala relationer (Alvesson & Skoldberg, 2009).

För denna studie har författarna valt den kvalitativa metoden med en interpretativistisk kunskapsteoretisk inriktning. Metoden passar väl för studiens syfte, och för en studie där semistrukturerade intervjuer genomförs. Den insamlade empiriska datan kommer vara öppen

för tolkning, samt är författarna medvetna om hur den sociala verkligheten respondenterna befinner sig i är präglad av normer.

3.2 Val av angreppssätt

Bryman och Bell (2017) beskriver att det finns tre olika forskningsansatser att utgå ifrån vid val av angreppssätt; induktiv, deduktiv och abduktiv. Den deduktiva ansatsen grundar sig i redan befintlig teori som med hjälp insamlad empiri ska bevisa teorin. Den induktiva angreppssättet kan kort beskrivas som motsatsen till den deduktiva ansatsen, istället för att bevisa eller förkasta en teori är teorin resultatet av forskningens insamlade empiri (Bryman & Bell, 2017). Istället genererar forskningen intressanta och upplysande resultat som är öppen för tolkning. Den tredje ansatsen, abduktiv ansats, är en allt mer populär ansats som används inom kvalitativa studier. Den abduktiva ansatsen möjliggör för forskaren att på ett pragmatiskt sätt ta sig an teori och empiri och sätta detta i kontext med den sociala verkligheten.

Vid valet av ansats är det viktigt att ta i beaktning huruvida det som studeras påverkas av kontinuerliga företeelser på grund av sociala aktörers samspel, även kallat för konstruktionism. Inom konstruktionismen har aktörernas samspel påverkan på de sociala händelser som är under konstant revidering vilket ger sig uttryck i organisationer där rutiner och regler ska ses som vägledande och inte tvingande för aktörerna (Bryman & Bell, 2017). Motsatsen till konstruktionism är objektivism som utgår från att sociala företeelser sker utanför individens eller organisationens kontroll, möjligheten för påverkan är därför liten. (Bryman & Bell, 2017). För denna studie har författarna valt att utgå från en ontologisk ståndpunkt som är i enlighet med konstruktionismen. Detta då författarna upplever att de studerade ämnena, digitalisering, god redovisningssed och auktoriserade redovisningskonsulters upplevelse av sin yrkesroll är under konstant påverkan av uppdateringar, tolkningar av lagar, praxis och normbildning av påverkande aktörerna såsom normorganisationen (BFN) och branschorganisationerna (FAR & Srf konsulterna) och ett tydligt samspel mellan dessa aktörer existerar.

För denna studien har författarna valt att använda sig av ett induktivt angreppssätt. Ansatsen ansågs vara lämpligast i utifrån studiens syfte och forskningsmetod. Det deduktiva angreppssättet ansåg författarna vara mindre lämplig då studien inte ämnar att bevisa eller förkasta teorin, utan snarare generera intressanta och upplysande resultat som är öppet för

tolkning - vilket är möjligt med ett induktivt angreppssätt. Detta möjliggör även för forskarna att i studien sätta teorin i kontext med empirin från intervjuerna med redovisningskonsulterna.

3.3 Val av datainsamlingsmetod

Vid insamling av data kan man utgå från antingen primärdata alternativt av sekundärdata. Primärdata är information som har samlats in av forskaren själv genom exempelvis intervjuer, enkäter eller psykologiska tester. Sekundärdata är information som har samlats in av någon annan än forskaren själv, exempel på sekundärdata är arkivalier, dokument, anteckningar, tidningsartiklar, offentliga och privata statistiska data (Andersen, 1998). För denna studie har information av dels primärdata samlats in för att besvara forskningsfrågorna. Primärdatan för denna studie består av semistrukturerade intervjuer med auktoriserade redovisningskonsulter. Författarna har insamlat sekundärdatan främst genom artikelsökning via Lunds Universitets elektroniska databas, LUBsearch, och via Google Scholar. Vid artikelsökningar har författarna säkerställt att artiklarna som används är validerade genom att de är peer reviewed, det innebär att artiklarna är granskade av andra forskare som godkänner att god akademisk kvalitet är uppnådd innan de publiceras i tidskrifter (Bryman & Bell, 2017).

3.3.1 Semistrukturerade intervjuer

En intervju erbjuder enligt Alvehus (2013) ett effektivt redskap för forskaren för att få svar på sina frågor samt funderingar kring ett ämne. Intervjuer är en av de främsta samt mest frekventa metoderna för att få en inblick i individers subjektiva upplevelser samt åsikter (Alvehus, 2013). En semistrukturerad intervjumetod utgår ifrån att förutbestämda teman diskuteras med respondenten eller att ett fåtal frågor ställs av öppen karaktär. Respondenten har en del frihet att utforma svaren enligt eget tycke. Intervjumetoden är relativt flexibel, och tonvikten ligger på att respondenten ska uppfatta samt förstå frågorna korrekt, och intervjuarens roll handlar här mer om att lyssna samt formulera följdfrågor (Bryman & Bell, 2017). Då studien ämnar att undersöka en yrkesgrupp, auktoriserade redovisningskonsulter, som har erfarenhet och kunskap av digitala instrument inom redovisning är det viktigt med en insamlingsmetod som är flexibel. Semistrukturerade intervjuer tillåter respondenten att tala fritt och eventuell information eller kunskap som intervjuaren saknar kan tillfalla studiens ändamål. Eventuella nackdelar med intervjuformen är att det finns en risk att viktiga begrepp och information går till miste om intervjuguiden inte är tillräckligt ledande. Intervjuformen

ställer även krav på att man måste vara insatt i respondentens kompetenser och erfarenheter, för att kunna utforma frågorna på ett lämpligt sätt (Bryman & Bell, 2017).

3.3.2 Urval

Vid val av respondenter för insamling av primärdata har urvalet skett genom målstyrt urval. Detta innebär att respondenter väljs strategiskt ut för deras relevans till forskningsfrågan(or) (Bryman & Bell, 2017). Då studiens forskningsfrågor utgår från en specifik yrkesgrupp, auktoriserade redovisningskonsulter, föll det naturligt att använda sig av den målstyrda urvalsstrategin vid val av respondenter. Valet för den målstyrda urvalet grundar sig även i att författarnas avsikt är att studiens resultat inte ska generaliseras på en större population, vilket ett målstyrd urvalsstrategi inte möjliggör (Bryman & Bell, 2017). Då tiden för studien är tidsbegränsad har författarna fokuserat på kvalitet framför kvantitet vid insamling av primärdata.

Författarna har i studien intervjuat sex stycken auktoriserade redovisningskonsulter. Respondenterna har valts utifrån kriterier satta av FAR alternativt av Srf konsulterna som är de två branschorganisationerna som utfärdar certifikat för att bli auktoriserad redovisningskonsult (Se bilaga 3 för kriterier). Författarna har vid valet av respondenter inte tagit hänsyn till något specifikt företag och dess storlek, istället har fokus varit att kriterierna satta av FAR alternativt av Srf konsulterna skulle vara uppfyllda. Författarna skickade i mitten av april ut mail till tänkbara respondenter för studien, ca 50 respondenter identifierades i Öresundsregionen, Malmö-Helsingborg (Se bilaga 1 för intervjufrågan). Valet för det geografiska området valdes utifrån möjligheten att kunna genomföra intervjuerna fysiskt. Av de genomförda intervjuerna gjordes fyra st via digitala kommunikationsmedel såsom Zoom eller Microsoft Teams. En intervju genomfördes via telefon och en intervju genomfördes fysiskt på respondentens kontor i Malmö. Författarnas förhoppningar efter samråd med handledaren var att tio stycken intervjuer skulle genomföras för att uppnå ett tillräckligt stort urval för studiens syfte. Vad som anses vara ett tillräckligt stort urval är svårt att definiera och det finns flertalet faktorer som påverkar. Tid, kostnad och storleken på vald population som uppfyller satta kriterier för att få ingå i studien är några (Bryman & Bell, 2017). Den förklarande faktorn till varför antalet intervjuade respondenter blev sex stycken och inte tio var främst tidsbrist hos de tillfrågade. Då studien gjordes under våren, vilket tillika är den del av året då arbetsbelastningen är som högst för auktoriserade redovisningskonsulter, förklarar orsaken bakom tidsbristen hos de tillfrågade.

I nedanstående tabell presenteras respondenterna som ingick i studien med aktuell yrkesroll, erfarenhet och auktorisation.

Respondent	Aktuell yrkesroll	Erfarenhet	Auktorisation via
Respondent 1	Delägare, jobbar främst med att kvalitetssäkra arbetet, med rådgivning och är kundansvarig.	Arbetat med revision (5 år) och redovisning sedan 1999.	Srf konsulterna, 2008.
Respondent 2	Upprättar främst årsredovisningar och bokslut för olika företagsformer. Tidigare jobbat med löpande redovisning. Främst företag som tillämpar K3 (börsnoterade företag, enskilda näringsidkare och dylikt).	Arbetat med redovisning sedan 2001.	FAR, 2016.
Respondent 3	Kundansvarig, fokuserar på rådgivning och att kvalitetssäkra arbetet.	Arbetat med redovisnings sedan 2005.	FAR, 2011.
Respondent 4	Kundansvarig, ansvarar för kundrelationer, kvalitetssäkring och rådgivning.	Arbetat med revision (4 år) och redovisning sedan 2004.	FAR, 2018.
Respondent 5	Delägare, arbetar med löpande bokföring, upprättande av finansiella rapporter och som kundansvarig. Främst företag inom restaurangbranschen.	Arbetat med redovisning sedan 2009.	Srf konsulterna, 2011.
Respondent 6	Jobbar med löpande bokföring, upprättande av årsredovisningar och bokslut, samt en del rådgivning. Främst företag inom bygg-	Över 30 års erfarenhet inom redovisningsbranschen.	FAR, 2007.

	och fastighetsbranschen.		
--	-----------------------------	--	--

3.4 Transkribering, kodning och innehållsanalys

Samtliga intervjuer spelades in vid genomförandet och utifrån ljudfilerna transkriberades materialet i ett separat textdokument. Transkriberingen av intervjuerna gjordes ordagrant, med mindre korrigeringar för läten och utfyllnadsord som inte bedöms ha någon funktion eller tillföra något till studien. Denna typen av lättare redigering anses inte ha påverkat innebörden av respondenternas svar i någon omfattning - och transkriberingarna syftar i att återge innehållet från intervjuerna på ett så noggrant sätt som möjligt.

Vidare genomfördes en kodning och innehållsanalys på det empiriska materialet från intervjuerna. Kodningen har baserats på det som Thomas (2008) beskriver som ett generellt induktivt tillvägagångssätt med en tematisk struktur, där teman bildas utifrån vad som anses vara av störst relevans för studien. Det råa materialet lästes initialt igenom flertal gånger för att få en förståelse för helheten. Den inledande kodningen gjordes baserat utifrån de teorier och den teoretiska analysmodell som tidigare beskrivits, där vissa förutbestämda nyckelord och teman bestämdes. Nyckelorden var “förändringar i yrkesroll”, “intern kontroll”, “digitaliseringen”, och “god redovisningssed”. Det råa materialet i transkriberingen sorterades sedan utifrån de nämnda nyckelorden, för att sedan ge upphov till fyra huvudsakliga kategorier som empirin presenterades utifrån. Innehållsanalysen kan beskrivas som en riktad (eng. directed content) innehållsanalys enligt Bryman & Bell (2017). En tematisk och riktad innehållsanalys har en styrka i att tidigare kunskap och teori kan valideras och vidareutvecklas, vilket motiveras vara väsentligt i de fall då studier syftar i att just vidareutveckla en teori (Bryman & Bell, 2017). Nackdelen med tillvägagångssättet är att intressant material riskerar att falla utanför kategorierna om inte respondenterna uttrycker sig i enlighet med nyckelorden. För att minimera sådana risker har en helhetsbedömning gjorts, där respondenterna i alla fall inte explicit behövt använda nyckelorden för att materialet ska infalla under en viss typ av kategori.

3.5 Trovärdighet

Bryman & Bell (2017) utgår ifrån två begrepp vid bedömning av en kvalitativ forskningsansats, trovärdighet och äkthet, vars syften är att kvalitetssäkra vald forskningsangrepp. Det första begreppet, trovärdighet, delar Bryman & Bell in i fyra delkriterier, tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering. Det första kriteriet, tillförlitlighet, innebär att den sociala verklighet som undersöks har tolkats på rätt sätt. För denna studiens syfte valde författarna att efter genomförda intervjuer transkribera dessa för att därefter skicka dem till respondenterna för validering. På så sätt bekräftas den upplevda sociala verkligheten av respondenten (Bryman & Bell, 2017).

Det andra kriteriet, överförbarhet, kan kort beskrivas som att studien skall kunna återskapas med samma utfall vid överföring till en annan kontext. Då denna studie har riktat in sig på en särskild yrkesgrupp, med ett begränsat urval respondenter, blir det svårt att argumentera att denna studie uppfyller detta kriteriet fullt ut. Författarna utesluter dock inte att liknande utfall av studien hade producerats om den hade skett med ett större urval samt i en annan kontext.

Pålitlighet är det tredje kriteriet vilket innebär att forskaren säkerställer att det skapas en tillgänglig och fullständig redogörelse av forskningsprocessens moment (Bryman & Bell, 2017). Då intervjuerna har dels spelats in samt transkriberats skapas förutsättningar för att redogörelsen från intervjuerna har skett på ett fullständigt och korrekt sätt. Därtill bifogas intervjuguiden som använts vid intervjuerna så att läsaren kan få en förståelse för vilka frågor som ställts till respondenterna (Bilaga 2).

Det sista kriteriet inom trovärdighet är konfirmering. Konfirmering innebär att forskaren ska vara oberoende i sitt ställningstagande och inte låta personliga värderingar reflekteras i resultatet (Bryman & Bell, 2017). Författarna har för denna studien fokuserat på att ställa så öppna frågor kring studieämnet som möjligt i syfte att respondenterna inte skulle känna sig ledda vid intervjuerna samt för att författarnas egna värderingar inte skulle påverka respondenternas svar.

3.6 Etiska frågeställningar

Vid forskning inom företagsekonomi behöver forskare fundera kring etiska ställningstaganden. Bryman & Bell (2017) beskriver fyra vitala etiska krav att ta ställning till, informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitetskravet och nyttjandekravet.

Informationskravet utgår från att forskaren ska informera deltagande personer om syftet, tillvägagångssätt samt att det är frivilligt att delta i studien. Deltagande person ska även informeras att hen kan avbryta sitt deltagande när som helst under studiens gång. Författarna har för denna studie som ett första steg för att uppfylla kravet skickat ett intressemail till potentiella respondenter där information om studiens syfte och tillvägagångssätt beskrivits. Vid genomförda intervjuer presenterades studiens syfte återigen och respondenterna blev informerade att de när som helst kunde avbryta intervjun. Samtliga intervjuer genomfördes utan att någon respondent ville avbryta sitt deltagande. Gällande samtyckeskravet rekommenderar Bryman och Bell (2017) att det bör finnas en skriftlig överenskommelse mellan forskaren och deltagaren. För denna studie har författarna inte erbjudit respondenterna skriftligt dokument att signera för samtycke. Då samtliga intervjuer är inspelade, finns respondenternas medgivande att delta i studien muntligt via digitala kommunikationsmedel, författarna anser därför att kravet för samtycke är uppfyllt. De tredje kravet, konfidentialitetskravet, innebär att forskaren har ett ansvar att tillse så att insamlad information från genomförda intervjuer sker med försiktighet och att den skyddas. Kravet innebär även att insamlad information inte ska kunna bindas till en specifik person eller företag. Författarna har inför varje intervju informerat respondenterna att deras namn samt företagsnamn inte kommer att presenteras i studien. Den insamlade empirin via digitala möten, fyra stycken, en via telefon och en via fysiskt möte är samtliga transkriberade och sparats på fil vilka kräver lösenord för att få åtkomst till. På så sätt behandlas empirin med försiktighet och skyddas från icke behörig. Det sista kravet, nyttjandekravet, innefattar att den insamlade empirin via intervjuerna enbart ska användas för studiens syfte och inget annat. Vid de genomförda intervjuerna informerades respondenterna dels om studiens syfte samt hur informationen skulle behandlas och presenteras.

3.7 Metodkritik

Vid kvalitativa alternativt kvantitativa studier finns det kritiska aspekter som bör lyftas vid val av metod. Kritik gentemot kvalitativa studier är bland annat problemet att kunna generalisera och replikera studien (Bryman & Bell, 2017). Problematiken med att kunna generalisera grundar sig i urvalet, att det inte är tillräckligt stort för att representera populationen. För denna studien som innefattar sex stycken respondenter är detta ett uppenbart problem, generaliserbara slutsatser kommer inte kunna dras. Bryman & Bell

(2017) menar dock att vid kvalitativa studier bör fokus inte vara att dra generaliserbara slutsatser till populationer, snarare mot de underliggande teorierna.

Kritik kan även riktas mot av den valda populationen som ingår i studien inte kan representera den bransch som studien avser att undersöka i detta fall redovisningsbranschen. En bransch innehållandes många olika yrkesroller och aktörer så som systemutvecklare, jurister, redovisningsassistenter, revisorer m.fl. På så sätt förloras eventuellt viktiga observationer från dessa aktörer som kunnat bringa ny information och synsätt. Då denna studien genomförs under en viss tidsbegränsad period blev valet för att undersöka enbart en yrkesgrupp det mest rimliga. Valet för undersöka just auktoriserade redovisningskonsulter grundar sig i att de har en viss erfarenhet samt ett certifikat som underbygger deras kunskap och expertis inom området.

Övrig kritik som Bryman & Bell (2017) lyfter är risken för att insamlad information vid en intervjustudie inte går att lita på. Respondenten ger svar utifrån vad den tror att intervjuaren vill höra istället för att säga sanningen, vilket kan få stora konsekvenser för hur slutsatser dras. Vidare användes en semistrukturerad intervjumetod för den här studien, vilket kan medföra begränsningar med avseende på kodning och analys av materialet. Svaren som erhålls från en semistrukturerad intervju kan i vissa fall vara oförutsägbara beroende på respondentens erfarenheter och identitet, och därmed något svårare att strukturera enligt vald kodning och innehållsanalys. En mer strukturerad intervjumetod med frågor som är av mindre öppen karaktär hade med största sannolikhet lett till att materialet varit lättare att sortera efter bestämda nyckelord.

4. Empiri

I nedanstående kapitel återges uppsatsens insamlade empiri från genomförda intervjuer med studiens respondenter.

4.1 Digitalisering

Att det har skett en stor digitalisering inom redovisningsbranschen de senaste åren, och att redovisningskonsultens yrke har förändrats till följd av detta är samtliga respondenter överens om. Samtliga respondenter bekräftar att det har skett en enorm teknologisk utveckling inom redovisningsyrket och att arbetssättet har förändrats. Majoriteten talar om en övergång från den "traditionella redovisningen" med manuellt arbete och pappershantering till en ny form av redovisning som kännetecknas av automatiseringar och högre effektivitet. Respondent 2 uttrycker sig enligt följande:

"De är ju mindre och mindre papper, och mer att teknologin tar över. Papper och den traditionella redovisning utvecklas till någon ny form helt enkelt.... Det som är bra är att man kan sitta vart som helst idag och utföra sitt arbete, utan att man behöver bära runt på massor av underlag och pärmar. Allt går så mycket snabbare och är effektivare."

- Respondent 2

Övriga respondenter instämmer att det manuella arbetet har reducerats avsevärt, både vad gäller manuell inmatning av uppgifter men även manuell hantering av underlag som behövs till redovisningsarbetet. Respondent 2, 3, 4, och 5 har nästan uteslutligen digital inhämtning av underlag, såsom kvitton, bankunderlag och fakturor, med undantag för vissa få kunder. Majoriteten av respondenternas verksamheter har som målsättning att vara uteslutande digitala, men anpassar sig fortfarande för de kunder som inte är digitala. Respondenterna uttrycker att för de kunder som inte hängt med i den teknologiska utvecklingen måste de fortfarande vara tillgängliga, och har därför ibland dubbla processer med hantering av underlag. Möjligheten att skicka in underlag fysiskt finns fortfarande, men inte i samma utsträckning och volym. Respondent 2 uttrycker att det inte upplevs finnas en lika stor motvilja som tidigare för kunder att anpassa sig till det allt mer digitala arbetssättet. Pappershanteringen upplevs ha minskat både mellan kund och redovisningskonsult, men även

mellan redovisningskonsult och övriga myndigheter och instanser. Respondent 5 uttrycker förklarar följande:

“Man behöver idag inte göra så mycket av det manuella arbetet man gjorde innan. Kunden skickar in sina fakturor och kvitton digitalt, som läses in av digitala bokföringsprogram. Årsredovisningarna går digitalt från bokslutsprogramet till Bolagsverket, som kunden sedan kan signera digitalt. Det är mindre blanketter och pappersarbete, och överlag högre effektivitet.”

- Respondent 5

Inhämtning och inläsning av material är till mestadels integrerat i de digitala system och lösningar som redovisningskonsulten använder dagligen, till följd av automatiserade processer. De vanligaste digitala verktygen och programmen bland respondenterna är Visma, Fortnox, Excel. Respondenterna 2, 3, och 4 har även en egenintegrerad plattform, MyBusiness, som är ämnad att fungera med de flesta digitala lösningar deras kunder använder. Övervägande delen av de digitala lösningarna baserar sig på tekniker med automatiserade processer, och respondent 1 uttrycker att automatiseringen har gjort att redovisningskonsulten har möjlighet att ta sig an fler kunder och man hinner hantera större volymer i det dagliga arbetet än vad man tidigare gjort. Flertalet respondenter upplever att noggrannheten i det som produceras från digitala instrument är hög, men att det fortfarande uppstår vissa tekniska fel. Tekniska felen är ofta i form av felaktigt inskannat belopp, felkonteringar och fel momsfordelningar. Respondent 2 uttrycker att det som hade kunnat minska de tekniska felen är mer utvecklade AI-tekniker, och bekräftar att den teknologiska utvecklingen för sådan teknik inte är där ännu.

Respondent 6 som har över 30-års erfarenhet inom redovisningsyrket uttrycker sig enligt följande: *“Det har skett en enorm förändring, och jag tycker att det har gått ofantligt fort för min del. Jag har länge jobbat med den “traditionella” redovisningen, med debet och kredit, en massa pärmar och papper. Jag märkte väl under tidigt 2000-tal att jag låg efter, att jag tappade kunder för att jag inte var tillräckligt digital. Där var jag tvungen att försöka ställa om lite, men det har varit en stor utmaning för någon som mig.”* Övriga respondenter instämmer att utvecklingen har gått fort, men upplever inte att övergången varit utmanande i samma utsträckning.

Respondenterna och företagen de arbetar på har anpassat sig till digitaliseringen olika mycket, och har olika målsättningar kring hur digitala deras verksamheter strävar att vara. Respondent 4 talar om att *“Vi på vårt bolag har en 70% digitaliseringsgrad på våra kontor”*, medan respondent 1 talar om att de har som målsättning att göra ständiga små förbättringar på 2-3% varje år.

4.2 God redovisningssed

Hur den goda redovisningsseden efterföljs med hjälp av digitala instrument råder det delade meningar om bland respondenterna. Två av respondenterna anser att den goda redovisningsseden efterföljs oberoende av hur de digitala instrumenten används och hänvisar till att det fortfarande finns grundläggande regler som ska efterföljas oberoende om det görs via digitala instrument eller som uttryckt av Respondent 1; *“på det gamla goda sättet”*. Tre av respondenterna anser dock att de digitala instrumenten har förbättrat deras dagliga arbete att lättare följa god redovisningssed. De digitala instrumenten hjälper exempelvis att påminna om att förnya uppdragsbrev, vilket är ett krav för att få utföra arbete hos klienten. De digitala instrumenten möjliggör även att sammanställa månadsrapporter på ett tidseffektivt sätt.

“Tidigare har det varit ett problem att uppdragsbrevet löper ut, och att man glömmer av det, så att man då utför arbete åt en kund som man egentligen inte längre är berättigad för. Det är ju en stor risk för en byrå som kan rubba legitimiteten, och det kan fälla en auktorisering med ogiltiga uppdragsbrev. Det underlättar att systemen är där och kan hjälpa till att man utför sitt redovisningsarbete enligt god redovisningssed.”

- Respondent 2

Även respondent 4 ställer sig positiv bakom de digitala instrumentens påverkan på att god redovisningssed efterföljs. Respondenten lyfter fram att det har blivit lättare att följa lagar och rekommendationer framför allt för de mindre kunderna där underlag tidigare samlats in enbart en gång om året eller en gång i kvartalet, vilket strider mot god redovisningssed och bokföringslagen gällande utförande av löpande bokföring.

“Det har blivit enklare nu då kunden kan skicka in underlag digitalt istället för att de ska komma med en pärm en gång i kvartalet. Jag tror det kommer bli enklare att få till bokföring övertid när vi har det digitalt. Och så frågar vi efter de underlag vi behöver och gärna att vi

själva har behörighet till kundens bank och skattekonto så behöver kunden inte lägga så mycket tid.”

- Respondent 4

Dock har de digitala instrumenten medfört att saker ska så fort som möjligt bli klara så att månadsrapporter och kvartalsrapporter kan presenteras och bli publika. Detta kan leda till att perioder, månaden eller kvartalet som stängs (konteringar och korrigeringar inte längre är möjliga att utföra för tidsperioden) saknar dagar med händelser som borde varit med i rapporten inte kommer med utan får revideras in i ett senare skede, under en annan period. Detta är ett problem med att följa god redovisningssed enligt respondent 1, som förklarar att de digitala instrumenten tjänar ett gott syfte men att det kan leda till problem såsom att det ökar fokuset på att få redovisningen gjord i rätt tid vilket riskerar att saker inte blir gjorda rätt enligt de lagar och rekommendationer som är satta.

Respondent 6 lyfter fram problematiken att förstå sig på vad de digitala instrumenten producerar, vilket ska tolkas och kontrolleras av en människa. Har människan inte tillräcklig kunskap om de digitala systemen kommer fokus ligga på att försöka få saker att bli rätt enligt systemets satta kriterier, snarare än vad som är rätt enligt satta rekommendationer. Detta menar respondenten kan leda till att det kritiska tänkandet försvinner och förståelsen för det som inte bokförs på ett korrekt sätt påverkar underlaget för finansiella rapporter vilket i sin tur ofta är underlag för beslutsfattande glöms bort. Detta kan i längden vara skadligt då det riskerar att påverka hur den goda redovisningsseden efterföljs menar respondent 6.

Respondent 5 uttrycker att en auktorisation är det första steget för att redovisningen ska hålla god kvalitet, och att man efterföljer en god redovisningssed. Branschorganisationerna som reglerar auktoriseringen gör granskningar för att se om man uppfyller kraven, och respondenten menar vidare att en godkänd granskning tyder på *“att man arbetar som man ska enligt Rex, och att man uppfyller en viss kvalitet i sitt arbete”*. Gällande utvecklingen av rekommendationer framtagna av FAR, Srf konsulterna och BFNAR kring god redovisningssed menar de flesta av respondenterna att FAR och Srf konsulterna ligger före BFNAR. Rekommendationer från branschorganisationerna används dagligen i deras arbete. Kritiken som lyfts fram mot BFNAR av fyra respondenter grundar sig i att lagstiftningen vilket påverkar rekommendationerna inte håller samma utveckling som den teknologiska.

Samtliga fyra respondenter lyfter fram kraven kring arkivering och dokumentation som förlegade krav.

“Det ska finnas i ett format som går att läsa, och det ska finnas i ett visst antal år - och vad är då grejen med att försöka effektivisera om man måste ha kvar alla kvitton och underlag?”

-Respondent 3

4.3 Intern kontroll

Oavsett om konteringar, periodiseringar eller avskrivningar sker genom en människas fysiska agerande eller genom en autonom process av digitalt instrument så måste det ske en kontroll. Detta är något som samtliga respondenter trycker starkt på vid frågan om hur de jobbar med intern kontroll. Varför det är av vikt med intern kontroll är dels att det finns en skyldighet gentemot kunden så att kunden inte blir lidande för fel som uppstår utanför deras kontroll och dels för att det handlar om tillit. Ett första steg i att genomföra kontroll av digitala instrument är att ha ett nära samarbete med de digitala utvecklarna. Detta är något som respondent 4 nämner.

“Vi har valt ut digitala system som vi anser vara tillförlitliga via samarbetspartners. Exempelvis för My Business-plattform har vi tagit in samarbetspartners som vi tycker är tillförlitliga exempelvis Fortnox i bokföring och Capego samt Wolters Kluwer för bokslut. Så där gör vi den första kontroll som bolag att de digitala systemen är tillförlitliga och uppfyller de krav vi ställer på systemet.”

-Respondent 4

Arbetsprocesser med styrda steg är det vanligaste sättet att arbeta på för att genomföra interna kontroller. Vid löpande bokföring som sköts till stor del av icke auktoriserade konsulter attesteras och godkänns arbetet av auktoriserade konsulter som har uppgiften att granska och kontrollera. Att ha så många ögon som möjligt på det som produceras är viktigt enligt respondent 3 och 4 som menar att det minskar risken för att eventuella fel som har skett slinker igenom kontrollen. De menar vidare att de digitala instrumenten hjälper en att snabbt kunna lokalisera eventuella fel. De digitala instrumenten gör det mer tidseffektivt för de auktoriserade konsulterna vid attesteringar, godkännanden och felallokering. Respondent 2 lyfter dock fram ett problem gällande interna kontroller, att det kan leda till ett negativt

rutinbeteende, där den granskande attesterar och godkänner enbart för sakens skull. Problemet enligt respondent 2 ligger i att den som granskar ibland saknar expertkunskap i det som granskas och litar därför på att saker är korrekt genererade av medarbetare eller av digitala instrument. På frågan om hur detta påverkar respondentens tillit blir svaret:

“Det kommer alltid finnas en felmarginal i redovisningen, oavsett om man gör det själv eller om de digitala system som gör det. Men vi har ju en stor tillit för att de digitala instrumenten gör jobbet rätt, vilket kan påverka vår bedömning ibland.”

- Respondent 2

Att fel genererade av digitala instrument uppstår verkar vara vanligt förekommande enligt respondenterna. Framför allt är det momshantering där fel ofta uppstår. Varför felen uppstår i systemen är svårare att förklara till skillnad från vad som har blivit fel. Ofta är det kategorisering av fakturor som sker autonomt som hamnar fel och får till följd att fel summa konteras. Respondent 1 menar att de digitala instrumenten tillför mycket för deras yrkesutövning, dock är instrumenten inte felfria.

“Det som tolkas automatiskt av digitala verktyg blir oftast bra, men aldrig till 100%. Maskinvaran klarar inte av vissa saker, och där måste vi tänka själva ytterligare. Vi har mycket nytta av tekniken då det effektiviserar, men vi får inte glömma att det är vi som har det slutgiltiga ansvaret och behöver utföra de kontroller som behövs.”

-Respondent 1

Respondent 4 har följande syn på intern kontroll av digitala instrument genomförs:

“Det krävs dock fortfarande att en människa alltid finns bakom systemen, systemen kan hjälpa oss att effektivisera och digitalisera men att få det till att bli ett helt automatiskt/autonomt system där är vi inte än, därför krävs det ett kritiskt öga som övervakar systemen.”

-Respondent 4

4.4 Förändring inom yrkesrollen

Samtliga respondenter är överens om att redovisningskonsultens yrkesroll har förändrats till följd av digitaliseringen. Flertalet respondenter upplever att vissa delar av yrkesrollen har en allt mindre roll i deras dagliga arbete, såsom manuell inläsning av underlag inom den löpande bokföringen. Tidigare högar och pärmar med underlag och kvitton har istället ersatts av digitala underlag som automatiskt läses in av olika digitala system - vilket många respondenter uttrycker frigör tid som kan läggas ned på annat arbete. Respondent 1 uttrycker att automatiseringen har gjort att redovisningskonsulten har möjlighet att ta sig an fler kunder och man hinner hantera större volymer i det dagliga arbetet än vad man tidigare gjort.

Gemensamt för respondenterna är inställningen till hur automatiseringen kommer att påverka de tjänster som redovisningskonsulten tillhandahåller inom sin yrkesroll. Stora delar av redovisningen och den löpande bokföringen har redan, och förväntas bli allt mer automatiserade enligt respondenterna. Redovisningskonsultens roll i att upprätta dessa delar av redovisningen förväntas ersättas helt av digitala system så småningom, berättar respondent 3, 4 och 5. I dagsläget finns det vissa områden inom redovisningen som respondenterna upplever inte kommer att automatiseras till fullo de närmsta åren, utan kräver mer teknologisk utveckling. Respondent 5 uttrycker följande:

“ Den mest basic delen med redovisningen, just den löpande bokföringen, är inget svårt. Den delen kommer säkert bli uteslutligen automatiskt. Just den delen med skatter, löner, och liknande är lite mer kritisk och där tror jag inte att AI-teknik tar över helt och hållet ännu.”

-Respondent 5

Redovisningskonsultens kritiska egenskap och granskningsroll i yrkesrollen är vidare något samtliga respondenter instämmer förväntas bli allt viktigare de närmsta åren. Respondent 3 uttrycker att i takt med automatisering av redovisningen kommer redovisningskonsulten fungera som ett stödsystem till de digitala instrumenten. RPA-teknikerna som används är ännu inte utvecklade för att tillämpa självständigt beslutsfattande och göra kvalificerade bedömningar vid klurigare frågor som dyker upp i redovisningen. Respondent 3 menar vidare att trots att stor arbetsbelastning frigörs när system sköter stora delar av redovisningen, behövs stor tid riktas till att kvalitetssäkra, stämma av och bedöma det som systemen producerar. Övriga respondenter delar liknande uppfattningar om att redovisningskonsultens

yrkesroll kommer innebära mer ansvar att kvalitetssäkra och fungera som en stöttning i verksamhet.

Samtliga respondenter nämner att rådgivning förutspås bli en allt mer väsentlig del av redovisningskonsultens yrkesroll i framtiden. Respondent 1 uttrycker följande:

“Det finns en förväntning på branschen av alla att i takt med digitaliseringen att vi redovisningskonsulter ska gå mer åt rådgivningshållet. Jag tycker inte att det per automatik blir så, för i takt med förväntningarna så ställs det nya och högre krav på att man ska vara en bra rådgivare. Det har gjort att det blir en allt större utmaning inom yrkesrollen att man ska möta kraven och hålla en högre kvalitet. Jag tycker att vi har kunnat fokusera lite mer på rådgivningaspekten, men det är inte ännu en primär förändring i yrkesrollen. Men rådgivningsrollen kommer vara allt mer aktuell i framtiden.”

-Respondent 1

Rådgivningsrollen förväntas på ett eller annat sätt bli en förändring inom redovisningskonsulternas yrkesroll. Respondent 2, 3 och 6 ser att förändringen blir aktuell inom de närmsta åren, men övriga respondenter menar på att det krävs längre tid och utveckling för att aktualisera förändringen. Respondent 4 uttrycker att det krävs en förändring inom viss lagstiftning innan det blir aktuellt med en större rådgivarroll:

“I Sverige är det revisionsplikt om omsättningen är över 3 miljoner eller ett visst antal anställda, men i övriga Europa ser det inte ut så och på sikt kommer detta att förändras så att alla inte kommer behöva en revisor. På sikt kanske det blir upp till 20 miljoner i omsättning innan det behövs en revisor, då kommer vår roll att få ett större utrymme för rådgivning.”

-Respondent 4

Respondent 4 och 5 uttrycker att förändringarna i redovisningskonsultens yrkesroll kommer innebära vissa utmaningar. Respondent 4 menar att automatiseringen leder till en rådgivarroll, men att det allt mer digitala arbetssättet medför svårigheter att sätta sig in i kundens situation och kunna leverera enligt de krav och förväntningar som ställs på redovisningskonsulten. Respondent 4 förklarar att för att kunna ge en sanningsenlig rådgivning måste man kunna ha en inblick i kundens verksamhet, och det innebär i många fall att man behöver ha en fysisk kontakt med kunden. Att sitta bakom en skärm och ha ett uteslutligen digitalt arbetssätt gör

att det blir en utmaning att verkligen vara intresserad av kunden och vara kritisk: *“Men för att kunna ge råd till kunden måste du ha varit ute hos kunden och se hur de jobbar. Hur ser deras lager ut, hur deras medarbetare jobbar, är de rimligt att de är tjugo stycken som jobbar? När vi var där var de bara tre, det känns inte rätt enligt redovisningen kanske? Man måste ha en inblick i kundens verksamhet och då kan man inte sitta hemma bakom skärmen utan man måste ut för att kunna ge råd. Jag tror det kommer bli en utmaning för att vi verkligen ska vara intresserade av kunden.”* Även respondent 5 förklarar att digitaliseringen medför vissa utmaningar för yrkesrollen med avseende på de allt mer automatiserade arbetsuppgifterna, och vilken betydelse det har för professionen.

“Det som är intressant är att det idag blir svårare att vara expert inom någonting, för rollerna blir allt mer standardiserade i och med de automatiserade processerna. Och jag tror att det är viktigare att man har en specialisering på någonting i framtiden, och att man inte bara har en bred grundläggande kompetens. Man kanske behöver nischa sig lite mer inom redovisningen.”

- Respondent 5

5. Analys

I kapitlet nedan presenteras en analys av det empiriska materialet, med utgångspunkt från studiens valda teori och teoretiska analysmodell.

5.1 Normativa pelaren

Samtliga respondenter från studien presenterar att redovisningskonsultens yrkesroll förändrats till följd av digitaliseringen de senaste åren. Digitaliseringens effekter på yrkesrollen kännetecknas av effektiviseringar, moderniseringar och ett förändrat arbetssätt genom olika digitala instrument. Utifrån den teoretiska analysmodellen (se Figur 1) ser vi att redovisningskonsulten och redovisningsbranschen påverkas av det institutionella tryck som digitaliseringen förklarats vara. Respondenterna har en enig bild av att den "traditionella" redovisningen utvecklats till en ny form av redovisning som kännetecknas av automatiseringar, högre effektivitet och reformerat arbetssätt. Automatiseringar och RPA-tekniker har ersatt stora delar av den löpande redovisningen, och bekräftar Fan et al. (2020) tankar om hur redovisningsbranschen har påverkats av digitaliseringen. Fan et al. (2020) bedömer även att majoriteten av arbetsprocesserna inom redovisningsyrket kommer ersättas av liknande tekniker, och respondenterna bekräftar bilden av att flera processer kommer ersättas av autonoma system. Respondent 5 och 6 är mer kritiska till utvecklingen för yrkesrollen, och menar på att RPA- och AI-tekniker behöver utvecklas ytterligare innan redovisningskonsulten ersätts av sådana system.

Redovisningskonsultens upplevda verklighet kring förändringarna i deras yrkesroll kan ses som ett resultat av olika aktörers samspel med varandra, och ett försök i att uppfylla de förväntningar och uppfattningar som ställs på redovisningskonsulten från övriga aktörer inom redovisningsbranschen (DiMaggio & Powell, 1983).

Respondenterna har anpassat sitt arbetssätt till ett allt mer digitalt arbetssätt olika mycket, men övervägande del av respondenterna har anpassat sig i hög grad till digitaliseringen. Respondent 2 uttrycker att det inte finns en lika stor motvilja som tidigare för kunder att anpassa sig till de nya arbetssättet, och att det råder förväntningar på att redovisningskonsulten ska vara allt mer digital. Enligt Scotts teori (2008) om de tre pelarna förmedlar den normativa pelaren de normer och förväntningar som styr vad som uppfattas vara legitimt och önskvärt beteende inom redovisningsbranschen. Kunderna är de aktörer

som redovisningskonsulterna har ett beroendeförhållande till, och deras förväntningar på redovisningskonsulten påverkar dem i stor utsträckning. Att redovisningskonsulten förväntas vara mer anpassbar för digitaliseringen är ett exempel på några av de normer som reglerar redovisningskonsultens yrkesrollen.

Respondenterna har olika nivåer av intern kontroll i sitt arbetssätt, men respondenterna uppvisar flertal olika gemensamma rutiner för de interna kontrollerna. Att redovisningskonsulten som upprättar redovisningen ska ha en kritisk och granskande inställning, att en viss person i verksamheten är utsedd att välja tillförlitliga system, samt att någon är utsedd för att granska och kvalitetssäkra outputen är bland annat några av sådana rutiner som uppvisas hos flertalet av respondenterna. Även om respondenterna till övervägande del har en positiv uppfattning av de interna kontrollerna, lyfter respondent 2 fram en negativ aspekt. Respondenten menar att hög grad av intern kontroll innefattande flertalet attesterande led kan skapa ett rutinartat och standardiserat beteende, där den granskande attesterar och godkänner enbart för sakens skull. Vidare menar respondenten på att detta i vissa fall beror på personen ifråga inte är införstådd till fullo i betydelsen av de interna kontrollerna. Alternativt att personen som granskar saknar expertkunskap i det som granskas, och därav litar på att det som genereras av digitala instrument är tillräckligt tillförlitligt.

Redovisningskonsulternas verksamheter uppvisar det som DiMaggio & Powell (1983) förklarar med begreppet isomorfism. I strävan om att försöka uppfattas som legitima, förändrar organisationen sina metoder till följd av det institutionella tryck de möter. Redovisningsbranschen antas möta ett institutionellt tryck i form av att hänga med i den rådande teknologiska utveckling, samtidigt som övriga intressenter ställer krav på att redovisningskonsulten ska kunna upprätta redovisningen på ett tillförlitligt sätt. Att respondenterna tillämpar interna kontroller som man inte till fullo är införstådd i, kan tolkas som att redovisningskonsulten tillämpar en härmande och normativ isomorfism (Deegan & Unerman, 2011; Eriksson-Zetterqvist, 2012). Om det råder en osäkerhet inom verksamheten, till följd av tvetydliga mål och regler, tryck från intressenter, eller att tekniken man använder är svårhanterlig - blir en imitation av andra organisationers rutiner en simpel lösning till en låg kostnad. Med hänvisning till den teoretiska analysmodellen (se Figur 1), skapar respondenterna en bild av att de följer den normativa pelarens "vad som bör göras" för att

uppfylla normativa förväntningar om att vara legitima och tillförlitliga i redovisningsbranschen - även om de ibland inte helt och hållet är införstådda i varför.

DiMaggio & Powell (1983) uttrycker att inom den normativa pelaren så är yrkesroller en av de främsta normativa pelarna, och att många normer och förväntningar skapas just inom en yrkesroll. Respondent 5 uttrycker att en viktig del i deras yrkesroll som pekar på att man uppfyller vissa förväntningar, är just en auktorisation från någon av branschorganisationerna. Respondenten menar att genom att vara auktoriserad och uppfylla de granskningar som görs, så skapas det ett förtroende från kunder att man är legitim. Detta kan relateras till det Scott (2008) säger om att auktorisationer en del av de yrkesutbildningar som bildar normativa regler för ett professionellt handlande. Auktorisationerna standardiserar ett visst beteende om hur man bör agera inom yrkesrollen för att överensstämma med de normer och förväntningar som ställs på redovisningskonsulten.

5.2 Regulativa pelaren

Att redovisningsbranschen påverkas av formella- och informella regler och krav som ställs av normorganisationer och branschorganisationer råder det inget tvivel om utifrån genomförda intervjuer. Respondenterna är införstådda i att det finns vissa lagstadgade regler som påverkar hur deras arbetssätt förhåller sig, och "vad som ska göras" med hänvisning till den teoretiska analysmodellens regulativa pelare (se Figur 1). Rådande lagstiftning såsom BFL (1999:1078) och ÅRL (1995:1554) är formella regler som reglerar redovisningskonsultens beteende och arbetssätt, och ställer krav på att de ska agera enligt god redovisningssed vid upprättande av redovisningen. Samtliga respondenterna uttrycker att deras yrkesroll präglas av att de har ett ansvar att efterfölja god redovisningssed. Det råder däremot delade uppfattningar om hur den goda redovisningsseden har påverkats till följd av den teknologiska utveckling de mött, och hur den efterföljs med hjälp av digitala instrument. Tre av respondenterna anser att de digitala instrumenten underlättar deras dagliga arbete med att efterfölja god redovisningssed, medan de resterande respondenterna upplever att den goda redovisningsseden efterföljs oberoende av de digitala instrumenten.

Respondent 2 och 4 ställer sig positivt till hur de digitala instrumenten hjälper redovisningskonsulten att följa de lagar och rekommendationer som behandlar god redovisningssed. Respondent 2 lyfter fram att de digitala systemen bland annat påminner redovisningskonsulten om uppdragsbrev som löper ut, så att dessa kan förnyas i tid.

Respondenten berättar vidare att detta tidigare varit en risk för verksamheten, då ogiltiga uppdragsbrev har möjlighet att fälla en auktorisering. Även respondent 4 lyfter fram att det har blivit lättare att följa lagar och rekommendationer framför allt för de mindre kunderna där underlag tidigare samlats in enbart en gång om året eller en gång i kvartalet, vilket strider mot god redovisningssed och Bokföringslagen (1999:1078) gällande utförande av löpande bokföring. Utifrån detta ger de nämnda respondenterna en bild av att de digitala instrumenten används som ett verktyg för att följa de formella och informella regler som innefattas av den regulativa pelaren (Scott, 2008).

Fyra av respondenterna lyfter fram en kritik mot att lagstiftning kring god redovisningssed inte håller samma utveckling som den teknologiska utveckling. Detta går i linje med det Scott (2008) uttrycker om att institutioner begränsar individer och organisationer med hjälp av formella lagar och regler. Den regulativa pelarens formella regler verkar vara mer trögrörliga för förändring, och för att anpassa sig till det institutionella trycket redovisningskonsulterna möter, än de övriga pelarna. Respondenterna har däremot en positivare bild av de organ samt branschorganisationer som utvecklar rekommendationer kring god redovisningssed, och deras anpassning till den teknologiska utvecklingen. Flertalet respondenter nämner att rekommendationer från FAR, Srf Konsulterna och BFNAR används frekvent i deras dagliga arbete, och bekräftar Scotts (2008) teori om hur informella regler som är grundande på normer och vägledande karaktär kan standardisera ett beteende inom en yrkesroll. Förväntningar att följa formella och informella regler för att god redovisningssed följs verkar spegla professionen som auktoriserad redovisningskonsult.

Respondenterna har en överensstämmande bild om vikten av interna kontroller vid användningen av digitala verktyg och autonoma processer. Oavsett om redovisningens olika delar sker genom en helautonom process eller med ingripandet av en människa måste det fortfarande tillämpas en kontroll. Samtliga respondenter nämner att interna kontroller uppfattas vara en skyldighet gentemot kunden. Denna skyldighet är ett exempel på hur den institutionella teorins regulativa pelare och dess formella regler påverkar redovisningskonsultens upplevda verklighet. I lagstiftningen specificeras inte något om intern kontroll för digitala verktyg, respondent 4 menar att en del av att efterfölja god redovisningssed är att kunna säkerställa att redovisningen är felfri och tillförlitlig - och att interna kontroller är nödvändigt för att kunna minimera felen. Kraven för intern kontroll som ställs på verksamheter inom redovisningsbranschen är således en typ av informell regel som

faller under den regulativa pelaren. Respondent 2, 3, och 4 har höga krav på interna kontroller både vid den löpande redovisningen och upprättande av finansiella rapporter. Kontrollerna består av flera olika attestflöden, med redovisningskonsulten som första granskande öga, till speciellt utnämnda som kvalitetssäkrar och granskar outputen producerade av digitala system. Många av kontrollerna sker i realtid, och de tre respondenternas verksamhet är noga med att förmedla utåt till sina kunder att de arbetar grundligt med intern kontroll. Genom att förmedla en bild av att de följer de formella och informella regler som innefattas av den regulativa pelaren, kan nämnda respondenter och deras verksamheter i linje med den institutionella teorin erhålla legitimitet från utomstående aktörer - både kunder och andra yrkesverksamma inom branschen (Scott, 2008). Detta bekräftar även Deegan & Unermans (2011) teori om att organisationer har en strävan att verka och agera enligt de normer, lagar och regler som råder inom samhället, för att uppfattas som legitima i utomstående aktörers ögon.

5.3 Kultur-kognitiva pelaren

Respondent 6 lyfter fram att han upplevt ett ökat behov från kunder att redovisningskonsulten bör vara mer digital, och att han låg efter i utvecklingen då han inte var tillräckligt digital. DiMaggio & Powell (1983) beskriver att organisationer vars beteende och strukturer avviker från de övriga i den bransch de är verksamma i, kan orsaka svårigheter för organisationer att erhålla legitimitet samt en långsiktig överlevnadsförmåga. Respondent 6 menar vidare att han upplevt att han tappat en stor del av sin kundkrets då han inte varit tillräckligt digital, vilket går i linje med det DiMaggio & Powell (1983) hävdar om att organisationer som försöker anpassa sig för att möta det institutionaliserade trycket belönas i form av ökad legitimitet, ökade resurser och överlevnadsförmåga. Även den normativa pelaren enligt Scott (2008) poängterar vikten av att möta de normer och förväntningar som ställs på redovisningskonsulten. Normer som inte efterlevs kan resultera i konsekvenser i form av tappat förtroende från andra aktörer, vilket kan ta sig uttryck i kunder som hellre väljer en redovisningskonsult som tillämpar en mer digital redovisningsform.

Vidare uttrycker fyra utav sex respondenter att deras verksamheter har som målsättning att vara uteslutande digitala, och att det är få kunder som inte anpassat sig till de allt mer digitala rutinerna. Respondent 2 nämner att det inte upplevs finnas en lika stor motvilja som tidigare för kunder att anpassa sig till ett digitalt arbetssätt, vilket enligt Scotts (2008) teori om den kultur-kognitiva pelaren kan ses som ett resultat av olika individers tolkningar som

konstruerar en form av internaliserad representation av verkligheten. Redovisningskonsulten har ett beroendeförhållande till kunden och den externa miljön de verkar i. Genom att tolka vilka förväntningar och värderingar kunden verkar ha på redovisningskonsulten och dennes arbetssätt, måste redovisningskonsulten försöka anpassa organisationens värderingar samt förhållningssätt att passa individens subjektiva värderingar. Desto fler kunder som verkar ha en positiv inställning till ett allt mer digitalt arbetssätt, ju fler redovisningskonsulter måste vara anpassbara för det nya arbetssättet. Redovisningskonsulter som misslyckas att tolka den externa miljön enligt den kultur-kognitiva pelaren, kommer likt respondent 6 att möta svårigheter att föra organisationen i önskvärd riktning och möta konsekvenser i form av förlorad legitimitet och kundkrets.

Vad gäller de moderniseringar som gjorts i redovisningskonsultens arbetssätt så talar samtliga respondenter om liknande förändringar. Yrkesrollen domineras av liknande digitala verktyg (såsom Fortnox, Visma, Excel), automatiseringar för olika processer och likartade rutiner. Samtliga respondenter talar även om liknande effektiviseringar till följd av digitaliseringen, såsom att man kan ta sig an större volym av arbete på kortare tid och att arbetssättet numera är utformat efter den principen. Peng (2003) talar om att detta är ett exempel på hur digitaliseringen sedd som ett institutionellt tryck inverkar på den kultur-kognitiva pelaren. Redovisningskonsulters interaktion med andra medlemmar inom samma organisation, eller med andra redovisningskonsulter, leder till ett utbyte av information och erfarenheter. Genom denna interaktion så bildas vissa gemensamma uppfattningar om vilka digitala verktyg som är populära och vilka arbetsprocesser som dominerar branschen. När olika individer influerar varandras subjektiva uppfattningar, skapas det vissa gemensamma uppfattningar om hur rutiner och strukturer bör utformas för att passa in med den externa miljön (som i det här fallet bland annat är övriga aktörer inom redovisningsbranschen). Detta är en av bakomliggande faktorer till varför respondenternas verksamheter genomsyras av samma digitala system, liknande rutiner och strukturer.

5.4 Redovisningskonsultens upplevda verklighet kring sin yrkesroll

Enligt den teoretiska analysmodellen (se Figur 1) antas digitaliseringen och den rådande teknologiska utvecklingen ligga som drivande process bakom samtliga tre pelare. Effekterna av detta tar sig uttryck i de förändringar redovisningskonsulten upplever i sin yrkesroll, och hur de uppfattar verkligheten de verkar i. Samtliga respondenter är överens om att

redovisningskonsultens yrkesroll har förändrats till följd av digitaliseringen, och att yrkesrollen förväntas förändras ytterligare. Det framgår i den insamlade empirin att respondenternas yrkesroll påverkas av de institutionella krafter som beskrivits. Redovisningskonsulternas arbetssätt, inställningar och beteende verkar påverkas av de tre institutionella pelarna - men de verkar även ha möjlighet att påverka de institutionella ramverken de verkar i. Detta skapar också uppfattningen om att digitaliseringens förändringskraft (se Figur 1) har olika stor påverkan på de tre pelarna, och på redovisningskonsultens upplevda verklighet. Respondenterna påverkas av digitaliseringens förändringskraft olika mycket och att det finns skillnader mellan hur mottagliga respondenterna är för den förändring som den teknologiska utvecklingen medför. Respondent 2, 3, 4, och 5 har normaliserat förändringen och anpassat sig till ett nästan uteslutande digitalt arbetssätt, medan respondent 6 håller kvar uppfattningen om den "traditionella" redovisningskonsulten.

Respondent 1 anser att det finns en förväntning på redovisningsbranschen av övriga intressenter att man i takt med digitaliseringen ska gå mer mot rådgivningshållet. Tre av sex respondenter kan hålla med om att det kan bli aktuellt att redovisningskonsultens yrkesroll utvecklas till en mer rådgivande roll. Övriga respondenter delar liknande uppfattningar om att redovisningskonsultens yrkesroll kommer innebära mer ansvar att kvalitetssäkra och fungera som en stöttning i verksamheten. Enligt den institutionella teorins normativa pelare (Scott, 2008) är det förväntningar från övriga aktörer (såsom kunder, branschorganisationer, intressenter) som influerar redovisningskonsulternas enhetliga bild om att yrkesrollen kan tänkas förändras mot en mer rådgivarroll. Redovisningskonsulterna har i enlighet med den kultur-kognitiva pelaren tolkat den externa miljön och de rådande förväntningar som finns, och förväntas därför anpassa organisationen för att överensstämja med förväntningarna. Respondent 4 uttrycker däremot att det krävs en förändring inom viss lagstiftning innan det blir aktuellt med större rådgivarroll, och nämner bland annat en förändring i revisionsplikten för företag. I Sverige skiljer sig revisionsplikten för företag med en viss omsättning gentemot revisionsplikten i Europa. Inom den institutionella teorins ramar (Scott, 2008) är det människor och olika aktörers samspel som konstruerar den verklighet som redovisningskonsulten befinner sig i. För att yrkesrollen ska kunna utvecklas i takt med de normativa förväntningar som finns på redovisningskonsulten, krävs det att aktörer inom den regulativa pelaren anpassar sina strukturer att överensstämja med omvärlden.

Respondenterna beskriver både direkta och indirekta faktorer som har påverkat deras upplevda verklighet kring sin yrkesroll. Till följd av påtryckningar från olika aktörer och institutioner skapas förväntningar på redovisningskonsulten att vara allt mer digital. Redovisningskonsulterna konstruerar då en ny verklighet genom att ändra rutiner, regler och värderingar, för att kunna erhålla stabilitet, ordning och legitimitet (Scott, 2008).

6. Diskussion & Slutsats

I det avslutande kapitlet återges en avslutande diskussion kring redovisningskonsulternas yrkesroll och efterföljandet av den goda redovisningsseden. Vidare presenteras de slutsatser som kan dras utifrån studiens analys, och förslag till framtida forskning.

6.1 Diskussion

Respondenterna presenterar en enig bild om att digitaliseringen har medfört stora förändringar på redovisningskonsultens yrkesroll. Även om respondenterna har påverkats i olika stor utsträckning och är olika mottagliga för den teknologiska utveckling som sker, så råder det en enighet bland dem om framtidsutsikterna för redovisningskonsultens yrkesroll. Redovisningskonsulten förväntas bli en aktör som fokuserar på rådgivning, och förväntas vara mer av kritisk och analyserande karaktär. Redovisningskonsultens huvudsakliga arbetsuppgifter inom redovisningen som berör löpande kontering, hantering av underlag och upprättande av finansiella rapporter förväntas till stor del övertas av digitala system i framtiden - och redovisningskonsulten förväntas skifta till att fungera som en stöttepelare i verksamheten och till kunden.

Den utveckling vi ser inom redovisningsbranschen de senaste åren så som bland annat Belfrago & Trigo (2013) beskriver det, bekräftar till viss del respondenternas spekulationer kring förändringarna i yrkesrollen. Att påstå att en så pass stor omväxling ska ske de kommande åren verkar däremot enligt författarna vara en aning optimistiskt. En mer rådgivningsbaserad roll för redovisningskonsulten ställer stora kompetenskrav som går utöver de krav som finns på redovisningsområdet idag. Det skapar bland annat kompetenskrav på juridiska områden, revisionsområdet, och förståelse för teknologisk komplexitet. För att ett sådant skifte ska vara möjligt inom yrkesrollen, ställer det krav på en juridisk och samhällsenlig anpassning ska ske. Respondenterna har under intervjuerna uttryckt att lagstiftning kring god redovisningssed och redovisning inte håller samma utvecklingstakt som den teknologiska utvecklingen. Med tanke på att stor del av svensk lagstiftning på redovisningsområdet influeras av EU-rätt (SOU 2014:22), kan en förändring på området tänka sig vara trögrörlig.

Hänsyn bör också tas till det eventuella ansvarstagande som obstrueras då man implementerar autonoma system som syftar till att ersätta redovisningskonsultens arbetsuppgifter. Kokina &

Blanchette (2019) menar på att det uppstår en risk att eventuella fel kan bortförklaras på de digitala systemen. Redovisningskonsulten som professionell yrkesutövare inom redovisningsbranschen har en viss skyldighet att säkerställa att redovisningen upprättas på ett tillförlitligt sätt, samt enligt god redovisningssed. Samtliga respondenter från studien lyfter betydelsen av intern kontroll i arbetet. En stor del av de interna kontrollerna görs redan vid upprättandet av redovisningen i de digitala systemen - om redovisningskonsulten skulle överlåta denna delen av arbetet helt åt autonoma system så riskerar det att rubba tillförlitligheten och kvaliteten hos redovisningen på ett negativt sätt och genom det att god redovisningssed inte efterföljs. Den mänskliga faktorn tros ännu inte kunna ersättas av digitala instrument, då AI- och RPA-teknik inte verkar till fullo utvecklade för det.

6.2 Slutsatser

Syftet med denna studie var att undersöka hur redovisningskonsulten upplever förändringar i sin yrkesroll till följd av digitaliseringen, och vilken påverkan digitala instrument har på hur god redovisningssed efterföljs. Utifrån insamlad empiri och analys har författarna dragit följande slutsatser.

Redovisningskonsulten upplever förändringar i sin yrkesroll till följd av digitaliseringen, och dess effekter på yrkesrollen kännetecknas huvudsakligen av ett förändrat arbetssätt. Digitala instrument och autonoma system (med AI- och RPA-tekniker) har implementerats i det dagliga arbetet med redovisningen, och arbetsuppgifter av repetitiv och rutinmässig har moderniserats. Framväxten av de digitala instrument som ersatt stora delar av de tidigare manuella processerna har lett till en högre effektivitet och tidsbesparingar inom verksamheterna. Till följd av detta upplever redovisningskonsulten även ett skifte i fokus av arbetsuppgifter och egenskaper. Högre grad av interna kontroller, stöttning till de digitala instrumenten, värdeskapande med kundrelationer är några av sådana förändringar. Förändringarna från digitaliseringen uppfattas enligt redovisningskonsulterna vara positiva och legitima, och redovisningskonsulterna har till övervägande del normaliserat rutinerna inom sin yrkesroll.

Redovisningskonsulten förmedlar en huvudsakligen positiv inställning till förändringarna i sin yrkesroll, och uppvisar en medvetenhet kring den strukturella förändring som digitaliseringen medför. Redovisningskonsulten upplever att det finns ett personligt incitament att anpassa sig till ett allt mer digitalt arbetssätt för att uppfylla och möta de

förväntningar som ställs på dem från övriga aktörer; såsom kunder, redovisningsbranschen och myndigheter. Sådana förväntningar innefattar bland annat att vara adaptiv för teknologisk utveckling, besitta en bred kunskap för de digitala instruments komplexitet, samt att vara tillförlitlig och legitim i redovisningen. Många av dessa förväntningar inkluderar egenskaper som är utöver den traditionella bilden av en redovisningskonsult. Detta förklaras genom att digitaliseringens förändringskraft på den kultur-kognitiva spelaren konstruerar ett nytt ramverk för handlande genom en institutionell övergång från tankesätt, struktur och rutin.

Hur digitala instrument påverkar hur god redovisningssed följs råder det delade meningar om. Överlag har implementering av digitala instrument inneburit att det har underlättat och effektiviserat redovisningskonsulternas arbetsprocess, exempelvis få löpande bokföringen klart i rätt tid och påminnelser om utgående uppdragsbrev. Författarna har dock identifierat utifrån genomförda intervjuer att de digitala instrumenten även kan ha en negativ påverkan på hur god redovisningssed följs. För den som inte besitter rätt kunskap och teknologiskt "know-how" kan det leda till att de kriterier som är satta av de digitala instrumenten prioriteras framför satta kriterier från regelverk och normverk. Vidare har författarna identifierat problematiken att det har blivit ett ökat tryck på redovisningskonsulter att få saker klara så fort som möjligt i syfte att kunna producera exempelvis månads- och kvartalsrapport. Följden av det blir att perioder stängs med bortfall av bokföringshändelser avsedda för perioden. Detta problem verkar dock inte vara av större karaktär enligt författarna och respondenterna, dock är det vidare ett tydligt tecken att de digitala instrumenten påverkar hur god redovisningssed följs. Respondenterna i studien förmedlar att en viktig del av den goda redovisningsseden är att kunna säkerställa att redovisningen upprättas på ett tillförlitligt och felfritt sätt. Interna kontroller av de digitala instrumenten syftar därav att bli redskap för att kunna säkerställa att god redovisningssed efterföljs. Respondenternas tillförlitlighet till de digitala instrumenten framstod som hög i studien, dock inte 100%. Vidare framkom det i studien betydelsen av intern kontroll, dels som verktyg för att minimera de fel som genereras av de digitala systemen, men även dels för att uppnå tillit hos utomstående aktörer. Bristerna som identifieras är att de interna kontrollerna är standardiserade och sker på ett rutinartat sätt, och att redovisningskonsulten inte alltid till fullo är införstådd i kontrollerna. De interna kontrollerna framstår i dessa situationer användas mer som ett medel för att förmedla om att redovisningskonsulten uppfyller de normativa förväntningar om att vara legitim och tillförlitlig, som beskrivs i den teoretiska analysmodellen.

6.3 Förslag till framtida forskning

Denna studie har utgått utifrån ett perspektiv, auktoriserade redovisningskonsulters upplevelse. En rekommendation för fortsatt framtida forskning hade varit att undersöka hur aktörer vars fokus ligger på att utveckla digitala instrument arbetar utifrån regel- samt normverk i syfte att de digitala instrumenten ska försäkra att god redovisningssed följs. Något som även bör undersökas är huruvida utvecklarna arbetar utifrån BFNAR, FAR samt Srf konsulternas rekommendationer. Redovisningsbranschen domineras av ett par bokförings- och redovisningssystem och används dagligen i yrkesverksammas arbete med redovisningen. Att undersöka vilka ställningstagande de gör vid utvecklingen av dessa program hade varit intressant att studera för att vidare kunna diskutera hur den goda redovisningsseden efterföljs med hjälp av digitala instrument.

Vidare hade det varit av intresse att undersöka yrkesrollen som auktoriserad redovisningskonsult utifrån framtida förväntningar som rådgivare, och eventuellt bristen på kunskap för teknologin. De digitala instrumenten har blivit allt mer komplexa i dess uppbyggnad och struktur, vilket ställer krav på att redovisningskonsulten ska besitta mer kunskap kring teknologin. Detta kan tänkas leda till att större krav behövs sättas på utbildningar för redovisningskonsulter för att kunna tillgodose den kunskap som behövs för att hantera digitala instrument. Att undersöka hur dagens yrkesutbildningar bemöter de framtida kompetensgap som kan tänka sig uppstå hade varit av intresse.

Referenser

Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod*. Liber AB.

Alvesson, M., & Skoldberg, K. (2009). “*Reflexive Methodology - New Vistas for Qualitative Research*”. 2nd Edition, Sage Publications.

Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori- policy och - praxis*. 2 uppl. Liber AB.

Banker, R.D., Hsui, C., & Yi-ching, K. (2002). Impact of Information Technology on Public Accounting Firm Productivity, *Journal of Information Systems*, vol. 16, no. 2, pp. 209–222. Tillgänglig via:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=7716854&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-13)

Belfrago, F., & Trigo, A. (2013) Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*. Vol. 9. Page. 536-546. Tillgänglig via:

<https://search-ebscohost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S2212017313002144&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-12)

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 3 uppl. Liber AB, Stockholm.

BFN. (2020). *Allmänna bokföringsfrågor*.

Tillgänglig via:

<https://www.bfn.se/fragor-och-svar/bokforing/allmanna-bokforingsfragor/>

(Hämtad 2021-04-13)

Cao, M., Chychyla, R., & Stewart, T. (2015). Big Data Analytics in Financial Statement Audits. *Accounting Horizons*. Vol. 29. Issue. 2. Page. 423–429.

Tillgänglig via:

<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=103541034&site=eds-live&scope=site>.

(Hämtad 2021-05-21)

Cleary, P., & Quinn, M. (2016). Intellectual capital and business performance – An exploratory study of the impact of cloud-based accounting and finance infrastructure. *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 17, No 2, 255-278.

Tillgänglig via:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsemr&AN=edsemr.10.1108.JIC.06.2015.0058&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-07)

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*, 2nd Edition. McGraw-Hill, Maidenhead.

Dzuranin, A., & Mălăescu, I. (2016). The current state and future direction of IT audit: Challenges and opportunities. *Journal of Information Systems*. Vol. 30, Issue. 1. Page. 7–20.

Tillgänglig via:

<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-84962768598&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2020-05-22)

Ek, I., & Ek, T. (2020). *Digitalisering i företag*. 1 uppl.. Lund: Studentlitteratur AB.

Eriksson-Zetterquist, U. (2012). *Institutionell teori - idéer, moden, förändring*. Liber AB.

Essenberg, P. (2021). Vad är digitalisering och digital utveckling - för företag. *Visolit*.

Tillgänglig via:

<https://www.visolit.se/artiklar/vad-ar-egentligen-digitalisering>

(Hämtad 2021-04-08)

EY. (2017). *Get ready for Robotic Process Automation*.

Tillgänglig via:

https://www.ey.com/en_qa/financial-services-emeia/get-ready-for-robotic-process-automation

(Hämtad 2021-04-07)

Fan, X., Gu, H., Xie, Y., Xiong, F & Zhang, Y. (2020). The Impact of Artificial Intelligence and Blockchain on the Accounting Profession. *IEEE access*. Vol. 8. Page. 110461-110477.

Tillgänglig via:

<https://search.ebscohost.com/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsee&AN=edsee.9110603&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-16)

FARa, Reko, (2021). *Svensk standard för redovisnings- och lönetjänster, Reko*.

Tillgänglig via:

<https://www.faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/far/reko2021/?q=REKO>

(Hämtad 2021-04-12)

FARb. (2021). *God redovisningssed*.

Tillgänglig via:

https://www-faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/g/rr_godredovisingssed/?q=god%20redovisningssed

(Hämtad 2021-04-12)

FARc. (2021). *Auktorisation redovisningskonsult*.

Tillgänglig via:

<https://www.far.se/utbildningar/auktorisering/auktorisering-redovisningskonsult/>

(Hämtad 2014-04-13)

Fernando, S., & Lawrence, S. (2014). A Theoretical framework for CSR practices: Stakeholder theory and Institutional theory. *The Journal of Theoretical Accounting*. Vol. 10. Issue 1. Pages 149-178

Tillgänglig via:

https://www.researchgate.net/profile/Susith-Fernando/publication/290485216_A_theoretical_framework_for_CSR_practices_Integrating_legitimacy_theory_stakeholder_theory_and_institutional_theory/links/5a8629ee458515b8af890861/A-theoretical-framework-for-CSR-practices-Integrating-legitimacy-theory-stakeholder-theory-and-institutional-theory.pdf

(Hämtad 2021-04-12)

Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M., & Barvayeh, E. (2011). The Impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia -Social and Behavioral Sciences*. Vol. 28, pp.112-111.

Tillgänglig via:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S1877042811024621&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-08)

Gobble, M.M. (2018). Digitalization, Digitization, and Innovation, *Research-Technology Management*, 61(4), 56-59.

Tillgänglig via: <https://doi.org/10.1080/08956308.2018.1471280>

(Hämtad 2021-04-11)

Gotthardt, M., Koivulaakso, D., Lehner, O., Martikainen, M., Paksoy, O., & Saramo, C. (2020). Current State and Challenges in the Implementation of Smart Robotic Process Automation in Accounting and Auditing. *ACRN Oxford Journal of Finance & Risk Perspectives*. Vol. 9. Page. 90-102.

Tillgänglig via:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.f2b8678b57964198841b003243ea53a9&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-11)

Kempe, M. (2013). *Framtidens rådgivning, redovisning och revision - en resa mot år 2025*. Kairos Future, FAR.

Kempe, M. (2016). *Nyckeln till framtiden - framtidens redovisning, revision, och rådgivning i det digitala landskapet*.

Tillgänglig via:

<https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2016/09/Nyckeln-till-framtiden.pdf>

(Hämtad 2021-04-11)

Knudsen, D. R. (2020). Elusive boundaries, power relations and knowledge production: A systematic review on accounting. *Internationals Journal of accountancy information system*.

Tillgänglig via:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S1467089518301350&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-09)

Kokina, J., & Blanchette, S. (2019). Early evidence of digital labor in accounting: Innovation with Robotic Process Automation. *International Journal of accounting information systems*. Vol 35.

Tillgänglig via:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S1467089519301101&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-09)

Kokina, J., & Davenport, T. (2017). The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. vol. 14, Issue. 1. Page. 115–122.

Tillgänglig via:

<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=123966651&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-05-21)

Lombardi, D., Bloch, R., & Vasarhelyi, M. (2014). The Future of Audit. *Journal of Information Systems and Technology Management*. Vol. 11. Issue. 1. Page. 21–32.

Tillgänglig via:

<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.3f4ec25ee5b44b52af8995bfa94346b9&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-05-22)

Marton, Jan., Sandell, N., & Stockenstrand, A-K. (2020). *Redovisning - från bokföring till analys*. 4 uppl. Studentlitteratur AB, Lund.

Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020) ‘The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting & Social*

Change. Vol. 150. Tillgänglig via:

<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S0040162518320225&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-05-22)

Nilsson, S. (2014). *Redovisningens normer och normbildare - En nationell och internationell översikt*. 5 uppl. Studentlitteratur, AB Lund.

Peng, M. (2003). Institutional transitions and strategic choices. *Academy of management review*. Vol. 28. Issue. 2. Page. 275-296

Tillgänglig via: <https://doi.org/10.2307/30040713>

(Hämtad 2021-04-16)

Petkov, R. (2020). Artificial Intelligence (AI) and the Accounting Function—A Revisit and a New Perspective for Developing Framework. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. Vol. 17. Issue. 1. Page. 99-105.

Tillgänglig via:

<https://search-ebscohost-com.ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=143823605&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-04-06)

PwC, (2020). *Revision i framtiden*.

Tillgänglig via: <https://www.pwc.se/sv/revision/revision-framtid.html>

(Hämtad 2021-04-06)

Rimmel, G., & Jonäll, K. (2016). *Redovisningsteorier: Viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning*. Publicerad av: Sanoma utbildning

Scott, W. R. (2008). *Institutions and Organizations: Ideas and Interests*. Los Angeles, CA: Sage Publications.

Skatteverket. (2021). *God redovisningssed*

Tillgänglig via: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/3201.html>

(Hämtad 2021-04-06)

Smith, S. (2018) Digitization and Financial Reporting—How Technology Innovation May Drive the Shift toward Continuous Accounting. *Sciedu Press Accounting and Finance Research*. Vol. 7. Issue. 3.

Tillgänglig via: <https://doi.org/10.5430/afr.v7n3p240>

Hämtad (2021-04-14)

Srf Konsulterna. (2021). *Antagningskrav*.

Tillgänglig via:

<https://www.srfkonsult.se/bli-auktoriserad/redovisning/hur-blir-jag-auktoriserad/antagningskrav/> (Hämtad 2021-04-13)

Stiftelsen för strategisk forskning. (2014). *Vartannat jobb automatiseras inom 20 år.*

Tillgängligt via:

<https://strategiska.se/app/uploads/varannat-jobb-automatiseras.pdf>

(Hämtad 2021-04-26)

Sundgren, S., Nilsson, H. F., & Nilsson, S. (2013). *Internationell redovisning : teori och praxis*. 3 uppl. Studentlitteratur AB, Lund.

Thomas, D.R (2006). A General Inductive Approach for Analyzing Qualitative Evaluation Data. *American Journal of Evaluation*. Vol. 27 (2), pp. 237-246.

Tillgänglig via:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-34548184227&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad 2021-05-17)

Wilson, R.A. & Sangster, A. (1992). The automation of accounting practice. *Journal of Information Technology*. 7(2), 65-75.

Tillgänglig via:

<https://www.sciencedirect-com.ludwig.lub.lu.se/science/article/pii/S1877042811024621?via%3Dihub>

(Hämtad 2021-04-15)

Woodward, David G., Edwards, P., & Bikin, F. (1996). Organizational legitimacy and stakeholder information provision. *British Journal of Management*. Vol. 7. Issue 4. Pages 329-347.

Tillgänglig via:

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1467-8551.1996.tb00123.x>

(Hämtad 2021-04-12)

Prop. 1998/99:103 s. 185-188. *Nya bokföringslagen*.

SOU 2014:22. Statens offentliga utredningar, *Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv*.

Tillgänglig via:

<https://www.regeringen.se/49bb85/contentassets/3a68550e2e6546dba9ba9df6b1c1ef37/genomforande-av-eus-nya-redovisningsdirektiv-sou-201422>

SOU 2015:28. Digitaliseringskommissionen, *Gör Sverige i framtiden, digital kompetens*.

Tillgänglig via:

<https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/statens-offentliga-utredningar/2015/03/sou-201528/>

Bilagor

Bilaga 1: Inbjudan till respondenter

Hej,

Hur känner Ni för den digitalisering och tekniska utveckling som sker inom redovisningsbranschen just nu? Vi är tre studenter vid Lunds Universitet som skriver vår kandidatuppsats, där vi utför en studie om vilka utmaningar digitaliseringen medför hos redovisningskonsulter för upprätthållandet av en god redovisningssed. Vi undrar därför om Ni eller era kollegor har möjlighet att medverka i vår studie, och avvara cirka 1h för att besvara ett antal frågor i en enskild intervju. Möjligheten för att vara anonym ges om så önskas.

Syftet med studien är att undersöka vilka förändringar digitaliseringen medför i arbetssättet för auktoriserade redovisningskonsulter, samt vilka utmaningar som finns i upprätthållandet av en god redovisningssed. Vi ser därför gärna till att Ni är auktoriserade enligt de kriterier som FAR alternativt Srf konsulterna ställer.

Intervjuerna genomförs under vecka 17-18. Vi är flexibla med genomförandet av intervjuerna, och kan mötas upp på Ert kontor alternativt genomföra intervjun i digital form.

Har ni ytterligare frågor får Ni gärna kontakta oss på:

E-post:

Mobil:

Med vänliga hälsningar,

Carl Fagergren, Emina Gigovic, Ajsa Sobo

Bilaga 2: Intervjuguide

Intervjun inleds med en kort presentation om forskarna som kommer att genomföra intervjun med respondenten. Vidare presenteras även studiens syfte och en kort bakgrund till problematiseringen som har lett fram till forskningsfrågorna. Därefter informeras respondenten om intervjuens upplägg, och att respondenten inte ska känna sig tvingad till att svara på några frågor som skapar obehag eller obekvämlighet. Avslutningsvis informerades respondenten om att den kommer att vara anonym, samt frågas om det finns tillåtelse att spela in intervjun.

Område	Huvudfråga	Följdfrågor
<i>Information om respondenten</i>	<ul style="list-style-type: none">- Vad är din aktuella yrkesroll?	<ul style="list-style-type: none">- Hur länge har du arbetat som redovisningskonsult, av de åren som auktoriserad redovisningskonsult?
<i>Digitalisering</i>	<ul style="list-style-type: none">- Hur upplever du att det har skett en digitalisering inom redovisningsyrket de senaste åren?- Hur tror du att yrkesrollen kommer att förändras i framtiden till följd av digitaliseringen?	<ul style="list-style-type: none">- Vilka digitala verktyg och lösningar använder du dig av i ditt arbete?- Hur har ditt arbetssätt förändrats till följd av digitaliseringen?<ul style="list-style-type: none">- På vilket sätt?- Hur anser du att precisionen i redovisningen har förändrats i takt med ökad digitalisering?
<i>God redovisningssed</i>	<ul style="list-style-type: none">- Hur uppfattar du att god redovisningssed följs med hjälp av dagens digitala instrument?	<ul style="list-style-type: none">- Vilka för- & nackdelar finner du att de digitala instrumenten tillför kopplat till god redovisningssed?- Utifrån Reko/Rex:s och BFNAR rekommendationer är det något som saknas idag för att det skulle underlätta att god redovisningssed efterföljs?

<i>Intern kontroll</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Hur upplever du att ni tillämpar intern kontroll av den output som de digitala instrumenten producerar? 	<ul style="list-style-type: none"> - Vilka är de vanligaste felen som uppstår? - Vad är er förklaring till att dessa fel uppstår? - Vilka är de största utmaningarna med att genomföra intern kontroll, kopplat till digitala instrument?
------------------------	---	--

Bilaga 3: FAR:s och Srf konsulternas kriterier auktoriserad revisor.

För att bli Auktoriserad Redovisningskonsult och ordinarie medlem i FAR ska man (FARc, 2021):

- uppfylla kraven
- ansöka om ordinarie medlemskap
- ha gått en av FAR anordnad Rekokurs
- få godkänt i FAR:s redovisningskonsultexamen.

Det finns tre sätt att uppfylla kraven enligt FAR:

1. Inneha en akademisk examen om minst 180 högskolepoäng (tre års heltidsstudier).
Samt arbeta på en redovisnings- eller revisionsbyrå och ha minst tre års praktik som extern redovisningskonsult.
2. Inneha en av FAR godkänd eftergymnasial utbildning med relevant inriktning om minst två år, motsvarande 120 högskolepoäng eller 400 YH-poäng. För att de enstaka kurserna eller YH-utbildningen ska godkännas av FAR ska det i utbildningen ingå företagsekonomi, juridik och skatt. Samt ska den sökande arbeta på en redovisnings- eller revisionsbyrå och ha minst tre års praktik som extern redovisningskonsult.
3. Ha minst sju års erfarenhet från redovisningsområdet samt arbeta på en redovisnings- eller revisionsbyrå och under de tre sista åren ha praktiserat som extern konsult.

Kraven vilka ställs för att kunna ansöka om att bli auktoriserad redovisningskonsult genom Srf konsulterna är att den sökande uppfyller minst en av följande saker (Srf konsulterna, 2021):

- Uppfylla de teoretiska kraven och ha tre års yrkeserfarenhet som redovisningskonsult
- Ha minst åtta års yrkeserfarenhet som redovisningskonsult
- Vara auktoriserad via FAR och flyttar sin auktorisation till Srf konsulterna

Srf konsulterna definierar praktisk yrkeserfarenhet genom följande kriterier:

- Är anställd på redovisningsföretag/revisionsbyrå eller driver ett eget redovisningsföretag.
- Arbetar med löpande redovisning, avstämningar, rapportering till kund, bokslut, årsredovisning, deklARATIONER och rådgivning.
- Har eget kundansvar fullt ut till externa företag, alltså inte enbart det egna företaget eller den egna koncernen.

Srf konsulterna definierar de teoretiska kraven på följande sätt:

- Högskoleexamen i ekonomi eller enstaka kurser om minst 120 högskolepoäng
- Minst 2 år YH-utbildning motsvarande minst 400 YH-poäng inklusive LIA
- Genomfört Srf konsulternas påbyggnadsutbildning (PUB)