



EKONOMI-
HÖGSKOLAN

VT22

FEKH69

Uppsatsgrupp 7

Revisionskvalitet i digitala tider

Digitaliseringens påverkan på revisionskvaliteten

Författare

Bedoui, Sami - 961007-8918

Sari, Yosef - 990608-7730

Wallden, David - 990709-5336




Handledare

Kristina Artsberg

Förord

Vi vill tacka samtliga respondenter som varit villiga att ställa upp på intervjuer och därigenom möjliggjort framtagandet av denna uppsats.

Lund 31/5-22

		
Sami Bedoui	David Walldén	Yosef Sari

Abstrakt

Examensarbetets titel: Revisionskvalitet i digitala tider

Seminariedatum: 3/6-2022

Ämne/kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

Författare: Bedoui, Sami. Sari, Yosef. Wallden, David

Handledare: Kristina Artsberg

Fem nyckelord: Digitalisering revision, Digitala verktyg, Revisionskvalitet, Svensk revision, Modern revision

Forskningsfråga: Hur har digitaliseringen påverkat revisionskvaliteten på den svenska marknaden?

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka digitaliseringens påverkan på revisionskvalitet på den svenska marknaden.

Metod: Uppsatsen är en fallstudie av revisionsbranschen med en kvalitativ forskningsmetod. Vidare görs en konformativ analys som undersöker huruvida vår inhämtade empiri bekräftar alternativt utmanar tidigare forskning. Undersökningen har gjorts med semistrukturerade intervjuer för att samla in data från relevanta myndigheter och revisorer med lång erfarenhet av branschen.

Teoretiska perspektiv: Det teoretiska perspektivet i uppsatsen består av tidigare forskning från vetenskapliga artiklar.

Resultat: Det empiriska resultat består av en intervju med Infrastruktursdepartementet, FAR och en universitetslektor samt intervjuer med sex revisorer.

Slutsats: Uppsatsen bekräftar till viss grad hur tidigare forskning går att applicera på den svenska marknaden.

Abstract

Title: Auditing quality in digital times

Seminar date: 3/6-2022

Course: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

Authors: Bedoui, Sami. Sari, Yosef. Wallden, David

Advisor: Kristina Artsberg

Key words: Digitized auditing, Digital tools, Audit quality, Swedish auditing, Modern auditing

Research question: How has digitalization affected the audit quality on the Swedish market?

Purpose: The purpose of this paper is to examine the effects of digitalization on audit quality on the Swedish market.

Methodology: The thesis is a case study of the auditing industry with a qualitative research method. Furthermore, a conformance analysis is made that examines whether our acquired empirical evidence confirms or challenges previous research. The empirical data is required through semi-structured interviews to collect data from relevant institutions and auditors with long experience in the industry.

Theoretical perspectives: The theoretical perspective in this paper is based on previous research found in academic articles.

Result: The empirical results are based on one interview with Infrastrukturdepartementet, FAR and a university lecturer and interviews with six auditors.

Conclusions: This paper can confirm to a certain degree that the theory can be applied to the Swedish market.

1. Introduktion	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Syfte / Frågeställning	9
1.4 Avgränsning	9
1.5 Disposition	10
2. Metod	11
2.1 Forskningsdesign & forskningsmetod	11
2.1.1 Forskningsdesign	11
2.1.2 Forskningsmetod	11
2.2 Litteraturgenomgång	12
2.2.1 Litteraturundersökning	12
2.2.2 Val av nyckelord	12
2.3 Urval av intervjupersoner	13
2.3.1 Urval av revisorer	13
2.3.2 Urval av övriga intervjupersoner	14
2.3.2.1 Infrastrukturdepartementet	15
2.3.2.2 FAR	15
2.3.2.3 Revisorsinspektionen	16
2.3.2.4 Universitet	16
2.4 Datainsamlingsmetod	16
2.4.1 Intervjuer	16
2.4.2 Semistrukturerade intervjuer	17
2.4.3 Förberedelse, genomförande och transkribering	17
2.4.4 Dataanalys	19
2.5 Trovärdighet	19
2.5.1 Tillförlitlighet	19
2.5.2 Överförbarhet	20
2.5.3 Pålitlighet	20
2.5.1 Konfirmering / Bekräftelse	21
2.6 Metodreflektion	22
3. Tillsynsarbete	23
4. Teori	25
4.1 Revisionskvalitet	25
4.2 Digitaliseringens påverkan på revisionskvalitet	26
4.2.1 Sannolikheten att revisorn upptäcker fel	26
4.2.1.1 Revisorns tekniska kompetens	26
4.2.1.2 Digitala processer och revisionsbevis	28
4.2.2 Sannolikheten att revisorn rapporterar felet	31
4.3 Sammanställning av den teoretiska referensramen	34
5. Empirisk data med tolkning	36
5.1 Infrastrukturdepartementet	36

5.1.1 Intervju	36
5.1.2 Tolkning	37
5.2 FAR	37
5.2.1 Intervju	37
5.2.2 Tolkning	38
5.3 Universitetslektor	38
5.3.1 Intervju	38
5.3.2 Tolkning	40
5.4 Revisorer	40
5.4.1 Intervjuer	40
5.4.1.1 Generella förändringar	40
5.4.1.2 Datahantering	42
5.4.1.3 Klientrelation	43
5.4.2 Tolkning	45
5.4.2.1 Generell påverkan	45
5.4.2.2 Datahantering	46
5.4.2.3 Klientrelation	47
6. Analys	49
6.1 Revisorns tekniska kompetens	49
6.2 Digitala processer och revisionsbevis	51
6.3 Klientrelation	55
7. Slutsats / sammanfattning	59
7.1 Sammanfattning	59
7.2 Framtida forskning	60
8. Referenslista	61

1. Introduktion

Kapitel 1 har för avsikt att väcka intresse för läsaren genom att ge grundläggande kunskap om ämnet samt därefter problematisera valet av forskningsämne. Det framställs därefter ett syfte, frågeställning samt en kortfattad disposition för uppsatsen.

1.1 Bakgrund

En rättvisande bild av företagens finansiella information är en viktig utgångspunkt för ett fungerande näringsliv (Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Företagens intressenter, speciellt kreditgivare, ska kunna lita på den ekonomiska informationen som företagen förmedlar (Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Detta är av stor vikt då den finansiella informationen ligger till grund för beslutfattande hos intressenter. Det kan exempelvis handla om ett beslutsunderlag vid kreditgivning till företagen (Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Syftet med revision är att skapa en ökad trovärdighet för den finansiella informationen som ett företag lämnar till sina intressenter och till omvärlden (Moberg, Valentin & Åkersten 2014). Vidare förklarar Moberg, Valentin & Åkersten (2014) att en rättvisande bild av företagets finansiella information till omvärlden sker genom en revisor som kritiskt granskar informationen. På så sätt blir revisorn och revisionen av företagens finansiella information en central punkt för ett fungerande näringsliv (Moberg, Valentin & Åkersten 2014).

För att uppnå tidigare nämnda syfte med revision och därmed en ökad trovärdighet till företagens finansiella information krävs även en högre grad av revisionskvalitet (Financial reporting council, 2019). Begreppet revisionskvalitet innehar inte en klar och allmän definition. Däremot finns det faktorer som faller under begreppet och som vidare ger en fingervisning om vad som betraktas som en högkvalitativ revision (Larsson, 2007). Larsson (2007) presenterar fyra centrala faktorer som faller under revisionskvalitet. Dessa faktorer kommer från en diskussion kring begreppet som det brittiska *Financial reporting council* tillhandahållit. Vidare består dessa av kulturen inom revisionsföretaget, kompetens hos revisorer och revisionsmedarbetare, effektiviteten i revisionsprocessen och tillförlitligheten hos revisorn (Larsson 2007).

Faktorerna stämmer till viss del överens med tidigare forskning kring begreppets definition. Deangelo (1981) definierar revisionskvalitet som sannolikheten att revisorn upptäcker fel i klientens redovisning och sannolikheten att revisorns rapporterar felet. Dessa två aspekter påverkas vidare av revisorns tekniska kompetenser, arbetsprocess, digitala revisionsbevis och en oberoende relation till klienten (Deangelo 1981; Nearon 2005).

Tidigare har revisorer genomfört hela revisionen för hand genom manuellt kontrollerade poster och noter i sökandet efter oegentligheter vilket var ett väldigt tidskrävande arbete (Lascău, 2022). Detta är något som ändrats sedan branschen börjat digitaliseras, och som kontinuerligt ändras till följd av fortsatt utveckling av de digitala redskap som finns tillgängliga. Bierstaker, Burnaby och Thibodeau (2021) förutspår att i takt med att digitala lösningar börjar användas kommer revisorer att behöva utföra mer kontinuerliga kontroller. Revisorns tekniska kompetens är även något som förändrats i takt med digitaliseringen (Min, Chychyla & Stewart, 2015). Digitaliseringens roll i revisionsbranschen har potential att utvinna mer information från företagskunderna och således ge en bättre revision. Däremot är det viktigt att revisorn i en digital värld innehar förmågan att hitta fel i klientens redovisning samt förmågan att vara oberoende och rapportera felet. Det är något som vidare resulterar i en högre nivå av revisionskvalitet och därmed ett fungerande näringsliv med rättvisande finansiell information.

1.2 Problemdiskussion

Digitalisering är i många hänseenden inget nytt fenomen inom revisionsbranschen. Vad som snarare är förändrat är förväntningarna på revisorerna. När fler företag går över till databaserad beslutsfattning så är det upp till revisorer att bistå med aktuell och användbar information till företagen (Lombardi, Bloch och Vassarhelyi 2015). Digitaliseringen är vidare ett tema som kommer fortsätta att prägla revisionens utformande framåt. Flertalet studier bekräftar att revision har varit i en ytterst föränderlig fas och att revision kommer förändras väsentligt framåt för att förbli relevant (Byrnes, Al-Awadhi, Gullvist, Brown-Liburd, Teeter, Warren Jr, Vassarhelyi,

2018; Lombardi et al., 2014; Alles, 2015). Denna förändring bekräftas vidare som ett paradigmskifte av Alles och Gray (2016). Alles och Gray (2016) utvecklar även eventuella konsekvenser av branschens skifte med betoning på analytikerns och revisorns beständiga betydelse för revisionskvaliteten där riskerna huvudsakligen ligger i revisorns val av vilken data som inkluderas samt hur resultat analyseras. Denna trend tycks vidare vara en medveten sådan bland verksamma revisorer i Sverige. Enligt en undersökning av Forbes Insight så kunde hela 93% av 151 medverkande deltagare konstatera att revisorsrollen är i behov av förändring, där man dels lyfte behovet av mer djupgående analyser, dels att processerna är uråldriga (Forbes Insights, KPMG 2015).

Vidare innebär digitaliseringen förändrade krav på revisorns kompetenser (Min, Chychyla & Stewart, 2015). Idag används digitala revisionsbevis istället för fysiska bevis (Nearon 2005; Lascău, 2022).

Arbetsprocessen för revisorn ser annorlunda ut med nya digitala redskap såsom dataanalys, artificiell intelligens, robotisering och mobilapplikationer (Revisorinspektionen, 2021). Dessutom innebär digitaliseringen en starkare kommunikation mellan klient och revisor till följd av digitala arbetsredskap (Lascău, 2022). Dessa två aspekter influerar revisionskvaliteten genom att de först ligger till grund för sannolikheten att revisorn hittar fel i klientens redovisning och därefter rapporterar felet (Deangelo 1981; Nearon 2005). Således är det intressant att undersöka hur digitaliseringen rent praktiskt gjort avtryck på revisionskvaliteten i den svenska revisionsbranschen.

Sverige är vidare ett särskilt intressant studieobjekt i frågor om digitalisering. Landet ligger i många mätningar i framkant vad gäller digitaliseringen. En omfattande och stor ranking är Digital Economy and Society Index (DESI) som ges ut årligen av EU-kommissionen och undersöker fyra huvudområden som ska visa på nivån av digitalisering inom ett land. I den senaste utgivna rankingen fick Sverige en tredjeplats (Regeringskansliet, 2021). Rankingens förklaras bland annat av en allmänt högre grad av humankapital med hög digital kompetens bland befolkningen. Detta i kombination med en högre tillgång till specialister inom informationsteknik blir rankingen för landet på en högre nivå. Fortsättningsvis så har den svenska revisorsinspektionen (2021), genom ett färskt framtidsseminarium, kunnat betona hur aktuell frågan är vilket

visar på ämnesvalets bäring. De bekräftar möjligheterna med en påskyndad digitalisering inom Sveriges revisionsbransch och betonar flertalet vinster såsom högre revisionskvalitet och större nytta för kunder. Dock så menar revisorsinspektionen (2021) att den svenska revisionsbranschen ligger efter jämfört med närstående branscher i Sverige och beskriver att en anledning till detta kan ligga i ett motstånd till nya arbetssätt, investeringsbarriärer och generell osäkerhet.

Avslutningsvis så menar Friberg (2017) att det kan vara särskilt intressant att undersöka en bransch som genomgår en förändring som konsekvens av ett fenomen, såsom digitalisering. Med ovanstående diskussion om branschens aktuella förändringsfas så anser författarna att det styrker valet av denna studies forskningsområde.

1.3 Syfte / Frågeställning

Syftet med denna studie är att undersöka hur digitaliseringen har påverkat svenska byråers revisionskvalitet. Studien har sin utgångspunkt i ett antal tidigare genomförda studier som på olika sätt åskådliggör digitaliseringens avtryck på revision. Författarna av denna studie har identifierat ett forskningsgap gällande studier begränsade till den svenska marknaden, vilket denna studie avser att illustrera. Syftet med studien är således att sammanställa en skara av tidigare forskning på området till en applicerbar analysmodell, och därigenom undersöka om digitaliseringen har haft en påverkan på revisionskvaliteten på den svenska marknaden.

För att uppnå syftet, ställer författarna följande frågeställning:

- *Hur har digitaliseringen påverkat revisionskvaliteten på den svenska marknaden?*

1.4 Avgränsning

Studien har en avgränsning till den svenska revisionsmarknaden. Det är därför enbart av revisorsinspektionen auktoriserade revisorer med en aktuell anställning på en svensk

revisionsbyrå som medverkar. Resterande respondenter innefattar på samma sätt svenska statliga myndigheterna samt universitetslektorn. Undersökningen begränsar sig till en aspekt av revision, nämligen revisionskvalitet.

1.5 Disposition

Avsikten med Kapitel 1 är att väcka intresse för läsaren genom att ge grundläggande kunskap om ämnet och därefter problematisera valet av forskningsämne. I kapitlet framställs ett syfte, en frågeställning och en kortfattad disposition för uppsatsen.

Kapitel 2 ämnar att ge en utförlig metodbeskrivning. Det beskriver vad författarna har gjort samt motiverar valen i följande delavsnitt: forskningsdesign & forskningsmetod, litteraturgenomgång, urval av intervjupersoner, datainsamlingsmetod, trovärdighet och avslutningsvis metodkritik. Kapitel 3 presenterar tillsynsarbete för att förtydliga hur revisionsföretag använder sig av digitala verktyg. Kapitel 4 ämnar att ge en teoretisk bakgrund till begreppet revisionskvalitet och därefter en förståelse för hur kvaliteten påverkas av digitaliseringen. Avslutningsvis sammanställs det teoretiska ramverket med hjälp av en analysmodell som visualiseras med hjälp av illustrationer. Kapitel 5 återger den inhämtade empiriska datan från Infrastrukturdepartementet, FAR, universitetslektorn och revisorer. Inom varje delkapitel utvidgas det empiriska materialet av författarnas egen tolkning av materialet. Kapitel 6 ämnar att analysera det empiriska materialet med hjälp av en analysmodell som tagits fram med aspekter av digitaliseringen. Kapitel 7 ämnar att sammanfatta de slutsatser som kunnat dras i det föregående kapitlet och dess analyser samt ge förslag på framtida forskning.



2. Metod

Kapitel 2 ämnar att ge en utförlig metodbeskrivning. Det beskrivs vad författarna har gjort samt motiveras för valen i följande delavsnitt: *Forskningsdesign & forskningsmetod (2.1)*, *Litteraturgenomgång (2.2)*, *Urval av intervjupersoner (2.3)*, *Datainsamlingsmetod (2.4)*, *Trovärdighet (2.5)* och *avslutningsvis Metodkritik & etiska överväganden (2.6)*.

2.1 Forskningsdesign & forskningsmetod

2.1.1 Forskningsdesign

Forskningsdesignen som valdes för studien benämns som *fallstudiedesign*. Det som kännetecknar en fallstudie är att studien ska bestå av ett detaljerat studium av exempelvis en plats, en person eller en organisation. Den här typen av studiedesign anses vidare vara lämplig i undersökningar av företeelser som annars inte kommit fram. Det ges även utrymme för att förstå de bakomliggande anledningarna till företeelsers uppkomst alternativt frånvaro. Detta ansåg författarna lämpa sig väl med studiens syfte om att undersöka den tidigare forskningens giltighet på studiens fall (Bryman & Bell, 2017). I denna studie undersöktes näringslivet i en bredare marknad. Mer specifikt utgjordes fallet av Sveriges revisionsmarknad, dess medarbetare med en sysselsättning och till en viss nivå ett medinflytande kopplat till digitalisering. Detta görs i syfte att förstå en större grupp av liknande individer. Vidare betraktas studiens fallstudie som *nomotetisk*, då författarna eftersträvade generell kunskap om hur långt kommet svenska revisionsbyråer är i implementeringen av sofistikerade revisionsverktyg.

2.1.2 Forskningsmetod

Gällande den valda forskningsmetoden så använde studien sig av en *kvalitativ forskningsmetod*. Enligt Bryman et al. så används kvalitativ forskningsmetod när syftet med studien är att få en djupgående förståelse för forskningsämnet där man fokuserar på tolkandet av sociala sammanhang (Bryman & Bell, 2017). Då syftet med studien varit

att undersöka teorins applicerbarhet med hjälp av revisorernas fleråriga ackumulerade erfarenhet av digitaliseringens påverkan på revisionskvalitet, ansågs denna metod lämplig för studien. Eklöv (2001) framhåller vidare att revisionskvaliteten i granskningen är något som möjliggörs genom det sociala samspel som finns mellan revisor och kund. Med ett forskningsämne med så pass "mjuka", icke-kvantifierbara, variabler så bör det således vara att föredra en forskningsmetod som är anpassad till ämnet som ska undersökas. På samma sätt skiljer sig uppfattningen om digitaliseringens innebörd vilket gjorde att författarna såg svårigheter att undersöka respondenter genom en alternativt kvantitativ metod.

Fortsättningsvis, för att lyckas åstadkomma studiens formulerade syfte, så har författarna arbetat fram en analysmodell av tidigare forskning. Denna analysmodell har åsyftat att fungera som ett lättanvänt verktyg för att med struktur kunna appliceras på författarnas inhämtade empiri och därigenom illustrera och undersöka den tidigare forskningen med studiens egen empiri.

2.2 Litteraturgenomgång

2.2.1 Litteraturundersökning

Uppsatsen baseras främst på vetenskapliga artiklar. Dessa har samlats in genom sökning i artikeldatabasen LUBsearch tillgänglig för studenter vid Lunds universitet. Uppsatsen baseras även på intervjuer vilka kommer att beskrivas närmare i punkt 2.4.

2.2.2 Val av nyckelord

Sökningen av artiklar började med breda söktermer på svenska såsom "framtida revision" och "digitalisering revision". Detta gav inte många träffar. Författarna gick därefter över till engelska söktermer såsom "future auditing" och "digitalization auditing". Detta gav betydligt fler träffar vilket kunde användas för att ge en övergripande bild över området samt precisera nästa sökning. Här började författarna använda sig av mer specifika söktermer som exempelvis "Audit quality digitalization"

och "Information technology audit". Detta gav fortfarande ett stort antal träffar och för att specificera ytterligare användes en boolesk sökteknik för att de bästa passande artiklarna skulle komma fram. Boolesk sökteknik innebär att sambandsord används för att knyta ihop en sökning för att få mer precisa söksvar (Lunds universitet, 2021). Detta minskade antalet artiklar som kom fram vid sökning och specificerade dessa kring det valda ämnet.

2.3 Urval av intervjupersoner

2.3.1 Urval av revisorer

För att lyckas besvara studiens syfte samt forskningsfråga så behövdes empirisk data från svenska revisorer. Vidare var det viktigt att komma i kontakt med verksamma revisorer med förståelse för hur revisionsprocessen har förändrats i samband med digitaliseringens intåg. Detta för att effektivt kunna diskutera forskningens relevans på deras arbetsplats. I urvalet av respondenter så ställdes av denna anledning en kort kontrollfråga till intervjuobjektet per mejl. Detta för att med noggrannhet kunna säkerställa att respondenten aktivt arbetade som revisor samt hade en tillräcklig insyn i bolagets användning av digitala verktyg (Bryman & Bell, 2017).

Intervjupersoner	Företag	Arbetslivserfarenhet	Profil
Revisor 1 (R1)	Mellanstor revisionsbyrå	17 års erfarenhet	Aukt. revisor / Partner
Revisor 2 (R2)	Mellanstor revisionsbyrå	18 års erfarenhet	Aukt. revisor / Partner
Revisor 3 (R3)	Mellanstor revisionsbyrå	22 års erfarenhet	Aukt. revisor / Partner
Revisor 4 (R4)	Stor revisionsbyrå	15 års erfarenhet	Aukt. revisor
Revisor 5 (R5)	Mellanstor	41 års erfarenhet	Aukt. revisor / Partner

	revisionsbyrå		
Revisor 6 (R6)	Mellanstor revisionsbyrå	32 års erfarenhet	Aukt. revisor

Genom ett målstyrt urval så låg det alltså ett fokus på att hitta revisorer med förståelse för deras bolags användning av digitala lösningar i deras revision. Ett annat krav i studiens målstyrda urval av revisorer relaterar revisornas anställning. Författarna ville säkerställa följande egenskaper hos respondenterna:

- att revisorn har insyn i bolagets övergripande strategiska resonemang i implementeringen av digitala processer
- att revisorn arbetat tillräckligt länge som auktoriserad revisor för att kunna avskilja vad som faktiskt förändrats som ett resultat av digitaliseringen

Med dessa krav valdes intervjupersoner med en längre arbetslivserfarenhet (15-41 år) samt flertalet partners, vilket rimligen inneburit ett ökat intresse för bolagets strategi och ett större incitament för att diskutera frågan. En auktoriserad revisor, kontra en revisorsassistent, ordinerar dessutom arbetsuppgifter och ansvarar ofta för hela granskningen vilket innebär större förståelse för den övergripande revisionsprocessen. Författarna hade i sitt urval avslutningsvis en fokusering på revisionsbyråer av någorlunda lika storlek, så att byråerna skulle vara jämförbara i analysen och då de minsta revisionsbyråerna inte var av intresse att inkludera. Denna fokusering innebar en inkludering av byråer av mellanstor storlek, med undantag av en större byrå. Mellanstor storlek definieras av författarna som en byrå över 10 000 anställda och mindre än 100 000 anställda.

2.3.2 Urval av övriga intervjupersoner

Utöver revisorer ansåg gruppen att ytterligare intervjuobjekt krävdes för att skapa en bättre bild. Detta urval av övriga intervjuobjekt har skett genom att gruppen undersökt

vilka personer och organisationer som kan besitta relevant information. Det gruppen kom fram till var att vi skulle kontakta universitetslektorer som forskat inom området och därmed besitter relevant kunskap samt fyra statliga myndigheter. Dessa var finansinspektionen, infrastrukturdepartementet, FAR samt revisorsinspektionen. Av myndigheterna var det enbart två som var villiga och hade möjlighet att medverka på intervju vilket gör att enbart infrastrukturdepartementet och FAR har bidragit med empirisk data. Revisorsinspektionen svarade med en pdf av deras tematillsyn från 2021 och hänvisade oss till den. Utöver myndigheterna har även en universitetslektor i ämnet digital revision intervjuats.

2.3.2.1 Infrastrukturdepartementet

Infrastrukturdepartementet är en del av regeringen. En del av deras verksamhet innefattar likt resterande departement utredningar för SOU, statens offentliga utredningar. Här tillsätts ofta en utredare eller kommitté för utredning i en uppmärksammas fråga. Detta innebär samtidigt att en stor del tillsynsarbeten görs, som inte alltid leder till lagförslag och SOU rapporter. Specifikt infrastrukturdepartementet ansvarar dels för området digitalisering och IT (Infrastrukturdepartementet, n.d). Studien inkluderar därav departementet för att intervjua en passande nyckelperson i frågor om ämnet digitalisering kopplat till tjänstesektorn och revision.

2.3.2.2 FAR

Branschorganisationen FAR bedriver dels kvalitetsarbeten, dels förmedlar de relevant kunskap i identifierade bristområden (FAR, n.d a). Mycket av deras uppdrag pekar på att de behöver vara i framkanten av revisionsutvecklingen vilket bland annat lett till flertalet framtidsstudier i diverse aktuella ämnen, såsom framtidens revision i det digitala landskapet (FAR, n.d b). Med deras löpande spaningar har de en god översikt över branschen. Därav är FAR en av de organisationer som ingår i intervjuerna.

2.3.2.3 Revisorsinspektionen

Revisorsinspektionen är den myndighet som genom regeringen utsetts för att bedriva expertis inom branschen för revision (Revisorsinspektionen, n.d). Revisorsinspektionen jobbar för att se till att utvecklingen är av god revisorssed och god revisionsmedvetenhet sker på ett korrekt sätt för att uppfylla sitt ändamål (Revisorsinspektionen, n.d). De ansvarar bland annat för att auktorisera nya revisorer då de ansvarar för revisorsexamen (Revisorsinspektionen, n.d). Utöver det så bedriver de en aktiv tillsynsverksamhet där de undersöker allt från enskilda revisorer till aktuella teman för branschen (Revisorsinspektionen, n.d). Vilket gör myndigheten till en organisation med god insyn i branschen och god förståelse för aktuella teman.

2.3.2.4 Universitet

Universitetsmedlemmar såsom lektorer med en specialisering mot revision sitter på den relevanta tekniska kompetensen som av författarna efterfrågats. Vidare så kan en universitetslektor, som representerar forskning, betraktas ha en neutral ställning till ifrågasättandet av revisionsbyråer. Detta innebär att de inte har ett tydligt incitament att vinkla informationen till byråns fördel, vilket bör gynna möjligheten att inhämta sanningsenlig data. Författarna tillskrev stor relevans till universitetslektorn som har intervjuats på grund av att personen har en bakgrund i handelsrätt och forskar inom digitalisering.

2.4 Datainsamlingsmetod

2.4.1 Intervjuer

En av studiens primära datainsamlingsmetoder var intervjuer. Dessa genomfördes om möjligt via zoom men då detta inte fungerade för alla intervjuade så användes även telefonsamtal och om nödvändigt mejlkontakt som insamlingsmetoder. Zoom valdes som plattform för intervjuerna då skribenterna hade erfarenhet av denna sedan tidigare.

Fördelen som vi såg med videosamtal var att det möjliggjorde en läsning av respondentens kroppsspråk som tyvärr fattas i de andra intervju formerna. Ovan nämnda intervjuformer valdes då det möjliggjorde medverkandet av respondenter från hela Sverige och inte enbart från närområdet.

2.4.2 Semistrukturerade intervjuer

Författarna valde semistrukturerade intervjuer som metod för datainhämtning. Detta för att respondenten skulle få större utrymme att beskriva sina egna erfarenheter. Bryman och Bell (2017) beskriver semistrukturerade intervjuer som att intervjuaren använder sig utav en intervjuguide med frågor som alltid ställs men där ordningen kan ändras mellan olika intervjuer. De beskriver även att en semistrukturerad intervju underlättar följdfrågor då de som genomför intervjun kan välja att lägga in en ny fråga mellan de som finns med i intervjuguiden för att klargöra eller bygga vidare på ett tidigare svar.

Då syftet med studien är att undersöka hur den tidigare forskningen förhåller sig till intervjupersonernas individuella upplevelser så ansåg författarna att detta tillvägagångssätt för inhämtning av empiri var lämpligt. Anammandet av digitalisering sker i olika takter, medan vissa byråer kommit långt, står andra och stampar utan särskilt sofistikerade digitala verktyg alls (Revisorinspektionen, 2021). Detta motiverade valet av semistrukturerade intervjuer dels genom att författarna ville ha möjligheten att undersöka eventuella utstickare och varför så är fallet. Frågorna i intervjuguiden var utformade för att möjliggöra för respondenten att beskriva sina egna erfarenheter från branschen utan att avgränsa sig till för snäva områden. Frågorna var också tänkta att utgå från ordningen i intervjuguiden men med möjlighet för följdfrågor. Ifall respondenten naturligt kom in på en annan fråga så kunde författarna tillåta att ordningsföljden ändrades, detta för att underbygga en nyanserad empiri.

2.4.3 Förberedelse, genomförande och transkribering

Inför intervjuerna fick gruppen sätta sig in i tidigare forskning i ämnet för att skapa sig en förståelse för vad tidigare forskning undersökt, samt undersöka slutsatserna som dragits. Med denna information kunde författarna följa upp intervjuaren med koppling till den tidigare forskningen och således bekräfta om den förändring som tidigare forskning konstaterat stämmer överens med respondenternas uppfattning. Intervjufrågorna som ställdes var designade i enlighet med den operationalisering som studien haft på området digitalisering och revisionskvalitet i teoriavsnittet. Detta gav följande intervjufrågor:

Intervjuguide

- *Vilka generella effekter har digitaliseringen haft på revisionsbranschen?*
- *Hur har kravet på revisorns digitala kompetens förändrats i samband med digitaliseringen?*
- *Hur har de digitala processerna och revisionsbevisen förändrats i samband med digitaliseringen?*
- *Hur har digitaliseringen påverkat klientrelationen och revisorns förmåga att vara oberoende?*

Genomförandet av intervjuerna har skett på olika sätt baserat på vad som fungerat för respondenten. Där det varit möjligt har intervjuerna genomförts via zoom då det låtit gruppen se respondenten och därmed möjliggjort för läsning av respondentens kroppsspråk. Då detta inte alltid har varit möjligt har resterande intervjuer gjorts via telefon för att underlätta för följdfrågor. Alla intervjuade blev dessutom tillfrågade om de ville vara anonyma.

Detta resulterade i att två av sex intervjuer med revisorer hölls via zoom, två via telefonkontakt och två via mejlkontakt. Intervjun med Infrastrukturdepartementet samt med Universitetslektorn hölls båda i Zoom. Kontakten med FAR gjordes via mejlkontakt.

Skribenterna valde att inte transkribera intervjuerna då det i Bryman och Bell (2017) beskrivs som en väldigt tidskrävande uppgift. Som alternativ valde gruppen att göra en mer generell sammanfattning, vilket Bryman och Bell (2017) talar för. Detta gjordes

genom att författarna först spelade in intervjuerna medan de viktigaste delarna av diskussionerna antecknades. Sedan lyssnades inspelningen igenom och sammanfattades. Detta gjorde att författarna kunde sälla sådant material som inte föll under studiens syfte. En sammanfattning underlättar dessutom för skribenterna vid skrivandet av arbetet. Denna sammanfattning är det som låg till grund för det empiriska kapitlet som i grunden är en välskriven version av sammanfattningen.

2.4.4 Dataanalys

Studiens insamlade data från intervjuerna analyserades genom en sammanställning av respondenternas svar. Denna sammanställning låg alltså till grund för empirikapitlet där sammanställningen presenterades, tolkningen i kapitel 5 och sedan jämförelsen med skribenternas egna analysmodell i kapitel 6. Efter sammanställningen delade författarna upp den för att underlätta förståelsen av respondentens svar. Det gjordes även för att motverka kaosproblemet vilket är när skribenterna av en uppsats inte kan strukturera empirin och därmed får svårt att navigera empirin (Rennstam & Wästerfors, 2015). Analysmodellen fungerade alltså som ett kodningsschema när empirin sammanställdes. Uppdelningen efter områdena gjordes även för att undvika representationsproblemet som Rennstam & Wästerfors (2015) beskriver, vilket är när skribenterna inte kan skriva ut och använda sig utav allt material från intervjuerna.

2.5 Trovärdighet

Bryman & Bell (2017) ger fyra kriterier för att bedöma kvaliteten och trovärdigheten på ett arbete. Dessa är tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering.

2.5.1 Tillförlitlighet

Bryman & Bell (2017) beskriver tillförlitlighet som att beskrivningen av vad forskningen kommit fram till ska accepteras och verka trolig i andras ögon. För att höja tillförlitligheten så har författarna dels använt sig av en responsvalidering, där den sista

medverkande respondenten bland revisorerna fått bekräfta rimligheten av den då ackumulerade och sammanställda empirin. Författarna ansåg att en responsvalidering var passande för att stärka tillförlitligheten och tolkningen av intervjuerna. Barbour (2001) argumenterar även för risker och de negativa sidorna av att göra en responsvalidering. En grupp av respondenter kommer mest troligen ha olika personliga uppfattningar och erfarenheter, vilket kommer försvåra tillförlitligheten av en helhetsbeskrivning av verkligheten. Då respondenterna av revisorer är verksamma i en förhållandevis homogen yrkesgrupp och dessutom hade en aktuell anställning i svensk mellanstor revisionsbyrå så ansåg författarna att denna risk kunde accepteras.

2.5.2 Överförbarhet

Vidare behandlar överförbarheten i forskning möjligheten att låta resultatet av en studie föras över i andra sociala miljöer (Bryman & Bell, 2017). En möjlighet att bedöma överförbarheten av tidigare forskning är inte minst viktig för forskningens utveckling. Då studien inrymmer forskning av ett förhållandevis litet urval av forskningsobjekt, nämligen svenska verksamma revisorer så är det av större vikt att förmedla kontext. För att möjliggöra en sådan bedömning så innehåller metodavsnittet en utförlig beskrivning av forskningens urval av en förhållandevis liten social grupp. Vidare framgår det vilka slutsatser som dragits av vilka respondenters empiri samt den individuella respondentens bakgrund såsom arbetslivserfarenhet och befattning. Dessa täta redogörelser är det som förser framtida forskare med information om överförbarheten (Bryman & Bell, 2017).

Då studien inrymmer forskning av ett förhållandevis litet urval av forskningsobjekt, nämligen svenska verksamma revisorer så är det av ännu tyngre vikt att förmedla kontext.

2.5.3 Pålitlighet

För att stärka en pålitlig forskning så menar Bryman & Bell (2014) att forskarna behöver ha ett granskande synsätt. Vidare ska författarna bistå med kompletta

redogörelser för t.ex forskningsprocessen och urvalen. De beskriver dessutom att en teknik för att bekräfta pålitligheten i en studie är att låta kollegor och liknande professionella närstående fungera som granskare under studiens förlopp. Forskarna för denna studie försökte dels underbygga en pålitlig studie genom att utförligt och i enkelhet beskriva hur forskarna gått till väga i forskningen. Detta återspeglas exempelvis genom utförliga beskrivningar av urvalen, av både intervjupersoner samt tidigare forskning. Det finns även att tillgå information såsom vilka frågor som ställdes samt hur intervjuerna strukturerades upp, hur empirin i ett senare skede kom att analyseras samt hur en sammanställande och tydlig analysmodell byggdes upp och användes i dessa analyser. Bryman & Bell (2014) beskriver utöver detta att pålitligheten kan bekräftas genom att använda sig av kollegor som granskare, som dömer metodval och andra forskningsprocesser. Med hjälp av en tillägnad utomstående handledare och flertalet utsatta handledningstillfällen så har det underlättat för forskarna att hålla sig konsekventa och pålitligheten har kunnat bekräftas. Utöver handledaren så har det funnits opponeringstillfällen och slutligen en slutbedömning av en granskande examinator.

2.5.1 Konfirmering / Bekräftelse

Till sist beskriver Bryman & Bell (2017) konfirmering som att författarna har varit neutrala och inte låtit sina värderingar påverka undersökningen. Dem formulerar det även som att forskarna har varit i god tro trots att en total objektivitet i samhällsforskning inte är möjlig att uppnå, vilket ger utrymme för vinklade forskare. Detta har skribenterna haft i åtanke under genomförandet av metoden på flertalet sätt.

Stor vikt lades på att upprätthålla neutralitet vid de muntliga intervjuerna, detta genom att samtliga skribenter avlyssnade samtalen samt genom att spela in de muntliga intervjuerna för att omgående göra en sammanfattning innan dess att svaren riskerar att förvrängas till syftets fördel. Sannolikheten att selektivt uppmärksamma empirisk evidens i linje med ett eftertraktat forskningsresultat har dessutom undvikits genom de ovan nämnda granskare som närvarat. Författarna har avslutningsvis haft risken med konfirmering i åtanke genom hela forskningsprocessen och ansträngt sig för att vara transparenta och i god tro.

2.6 Metodreflektion

Den kvalitativa forskningsmetoden har samtidigt fått viss kritik från kvantitativa forskare (Bryman & Bell, 2017). Det diskuteras i en första punkt hur kvalitativa undersökningar riskerar att vara alltför impressionistiska och subjektiva i behandlingen av osystematiska författare med förutfattade åsikter. Dessutom nämns det att interaktionen mellan den intervjuande och den intervjuade kan påverka resultatet (Bryman & Bell, 2017). Författarna har bland annat försökt motverka detta genom att konsistent återberätta innehåll från intervjuer precis efter dess avslut. Eftersom det enbart varit en person som pratat med respondenterna så har de andra författarna kunnat fokusera på informationen, istället för att låta sig bli påverkade av respondenternas direkta impression. En annan åtgärd har varit att välja ut respondenter från olika revisionsbyråer, detta för att underlätta en objektiv information.

En annan punkt relaterar till studiens replikerbarhet (Bryman & Bell, 2017). En ofta ostrukturerad metod av en forskare med okända och säkerligen avgörande egenskaper kan tänkas försvåra genomförandet av studien på nytt. Författarna har försökt åtgärda detta så gott det tänkas gå genom att skriva ut de intervjufrågor som intervjuerna baseras på samt beskriva miljön och formatet för intervjuerna. Den största nackdelen med den valda intervjumetoden var att det i vissa fall kunde bli störningar i samtalen både från ljud runt omkring respondenten men även på grund av problem med internet. Trots dessa motgångar så kunde majoriteten av intervjuerna genomföras utan några problem.

3. Tillsynsarbete

Kapitel 3 presenteras tillsynsarbete för att undersöka hur revisionsföretag använder sig av digitala verktyg.

Tysiac (2017) presenterar det multinationella revisionsföretaget Deloitte som ett exempel på hur revisionsbolagen anammat artificiell intelligens (AI) under revisionerna. Deloitte använder sig av artificiell intelligens för att analysera leasingkontrakt och vid beräkningar av lagervärde. Raphael (2017) presenterar neurolingvistisk programmering som en relevant teknologi för revisorer. Den här typen av teknologi, kombinerat med automatisering av revisionsprocessen innebär att revisorer kan genomföra analyser av elektroniska dokument under kortare tidsperioder (Raphael, 2017).

Argus är benämningen på ett digitalt verktyg som revisionsföretaget Deloitte använder sig av. Programmet är byggt på tidigare nämnda AI lösningen, neurolingvistisk programmering (Raphael, 2017). Argus hjälper revisorn att identifiera viktiga aspekter av företaget inför revisionsprocessen. Raphael (2017) presenterar ett exempel där Argus står till stor hjälp under revisionsprocessen. Han ger ett exempel som handlar om att programmet, på ett enkelt sätt, kan ta fram den information som behövs för granskning av en viss transaktion. Revisorn förväntar sig att det ska finnas tillgängliga dokument som styrker en viss transaktion. I vissa fall kan det vara svårt att hitta den information som behövs för specifika transaktioner vilket Argus kan ta fram på några klick (Raphael, 2017).

Det första steget i revisionsprocessen handlar om informationsinsamling. Här blir det viktigt för revisorn att samla den information som behövs för att kunna få en bred kunskap om verksamheten som ska revideras (FAR, n.d a). Med hjälp av program såsom Argus blir revisorn tidseffektiv. Vidare innebär det att revisorn kan agera tidigt vid brist på information och reda ut oklara dokument och transaktioner. Detta leder till en bättre kvalitet på revisionen och därmed en bättre förståelse för kunden (Raphael, 2017).

En annan uppmärksam förändring i samband med digitaliseringen handlar om kringtjänster. Enligt FAR (2016) består revisionsarbetet av 80% redovisning och resterande 20% av rådgivning. Revisionen och redovisningstjänsterna minskar samtidigt som rådgivningstjänsterna ökar (FAR, 2016). Anledningen till att revisionsarbetet kommer att förändras på detta sätt härrör från enkelheten att automatisera revisionsprocessen (FAR, 2016). Med hjälp av tekniken kommer redovisningen vara enkel för kunder att hantera vilket innebär att kundrelationerna istället kommer att omfattas mer av rådgivning (FAR, 2016).

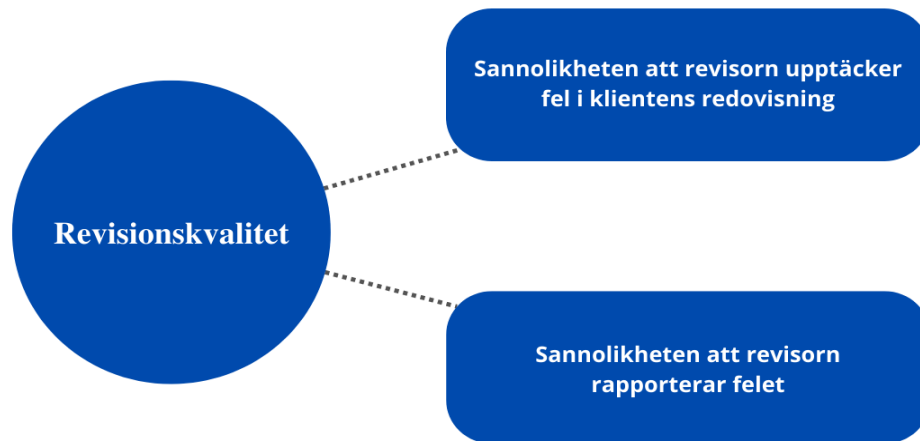
4. Teori

Kapitel 4 ämnar att ge en teoretisk bakgrund till begreppet revisionskvalitet och därefter en förståelse för hur kvaliteten påverkas av digitaliseringen. Detta görs genom att först definiera vad revisionskvalitet är (4.1). Kapitlet fortsätter sedan att presentera tidigare forskning på hur digitaliseringen har påverkat revisionskvalitet (4.2), här görs en uppdelning efter de två definitioner som beskrivs av revisionskvalitet (4.2.1, 4.2.2).

Avslutningsvis så sammanställs det teoretiska ramverket med hjälp av en analysmodell som visualiseras i en figur.

4.1 Revisionskvalitet

En förekommande definitionen av begreppet revisionskvalitet är definitionen av Deangelo (1981). Enligt Deangelo (1981) innebär revisionskvalitet sannolikheten att revisorn ska *upptäcka fel* i klientens redovisning. Utöver upptäckten av felet innebär revisionskvalitet även sannolikheten att revisorn *rapporterar* felet (Deangelo 1981). När det kommer till sannolikheten att upptäcka fel i klientens redovisning påverkas denna aspekt av revisorns tekniska kompetenser. Vidare förklarar (Deangelo 1981) att revisorns förmåga att vara oberoende i förhållande till klienten ligger till grund för sannolikheten att revisorns rapporterar fel i klientens redovisning. En bekräftande definition till Deangelo's teori om revisionskvalitet kommer från Nearon (2005) som även menar att revisionskvalitet består av revisorns förmåga att upptäcka oriktiga uppgifter i klientens redovisning. Nedanför illustreras definitionen av begreppet med hjälp av en modell. Modellen visar den teoretiska definitionen av Deangelo (1981). Ur det här teoretiska perspektivet innebär revisionskvalitet *sannolikheten att revisorn upptäcker fel i klientens redovisning och sannolikheten att revisorn rapporterar felet* (Deangelo 1981).



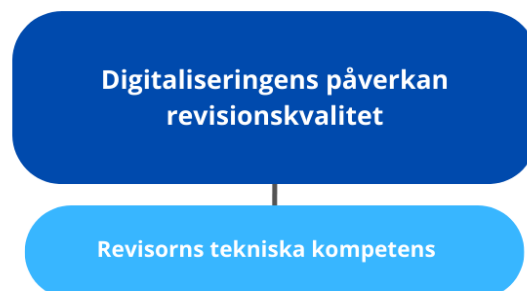
4.2 Digitaliseringens påverkan på revisionskvalitet

4.2.1 Sannolikheten att revisorn upptäcker fel

Sannolikheten att revisorn upptäcker fel påverkas av följande aspekter:

- 1. Revisorns kompetens- teknisk kompetens i digitala tider*
 - 2. Arbetsprocessen och revisionsbevis: Följderna av digital teknik och och riskerna i de digitala revisionsbevisen*
-

4.2.1.1 Revisorns tekniska kompetens



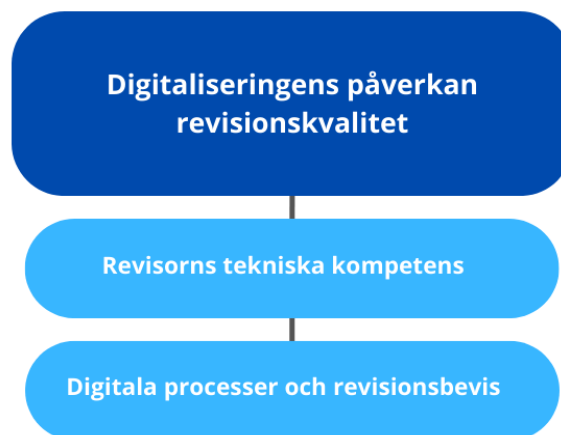
Den första aspekten av revisionskvalitet handlar om sannolikheten att revisorn upptäcker fel i den finansiella informationen som presenteras från klientens sida (Deangelo, 1981). Sannolikheten att fel upptäcks påverkas vidare av revisorns tekniska kompetenser som vidare möjliggör en upptäckt av sådana felaktigheter (Deangelo, 1981). När det kommer till revisorns kompetens förklarar Nearon (2005) att kompetensen handlar om en teknisk förmåga att kunna hitta oegentligheter i den finansiella informationen. Den förmågan utvecklas vidare genom erfarenheter, utbildning och träning (Nearon 2005). Med den tekniska förmågan kan revisorn på ett tillförlitligt sätt samla in revisionsbevis och därmed kunna bedöma om revisionsbevisen är tillräckligt trovärdiga. På så sätt kan revisorn med hjälp av tekniska hjälpmedel hitta oegentligheter (Nearon 2005).

Digitalisering innebär förändrade krav på revisorns kompetenser jämfört med tidigare, detta för att lyckas implementera verktygen på ett sätt där en förbättrad revision möjliggörs och där komplexiteten av datan inte begränsar bedömningsförmågan. Risk för att det ligger utanför revisorns akademiska område och profession gör att det kan uppstå problem med dataanalysen (Min, Chychyla & Stewart, 2015). Kravet på revisorns kompetens innebär att revisorn måste inneha förmågan att hantera digitala system. Kravet kommer som en konsekvens av att den finansiella information som ligger till grund för revisionen är i digital form (Nearon 2005). Författaren menar att vägen mot att utveckla den tekniska förmågan sker genom att revisorn först accepterar faktumet att kompetensen inte är tillräcklig (Nearon 2005). En förekommande respons till detta är att flera revisionsbyråer tar till åtgärder för att inkludera det digitala området i den löpande utbildningen man ger ut (Lombardi, Bloch och Vasarhelyi, 2015). Därefter får revisorn sträva efter att utveckla sina tekniska kunskaper eller värva ny arbetskraft som innehar rätt kompetenser (Nearon 2005).

Manita, Elommal, Baudier & Hikkerova (2020) förklarar att revisorn måste känna sig trygg med de digitala verktyg som används under revisionsprocessen. Revisorn ska kunna samla in digital data, hantera och vidare förstå den för att kunna analysera den (Manita et al. 2020). Om revisorn på så vis inte kan skaffa sig den kompetensen blir alternativet, likt påståendet av Nearon (2005) att förvärva ny arbetskraft med tekniska kompetenser (Manita et al. 2020).

Revisorns profil påverkas även den av digitaliseringens framträdande. Fotoh & Lorentzon (2021) argumenterar bland annat för risker med automatiserade processer kopplat till juniora revisorers upplärning. Utan denna grundläggande förståelse för de olika delarna av revisionsprocessen kan det alltså bli svårare för revisorer att anta mer seniora positioner. Detta är av särskild vikt för rollen då det anses att kompetenser i revision fortsatt kommer vara av tyngst vikt för revisorsrollen. Eventuella IT kunskaper kommer vid behov troligtvis ej hanteras av revisorerna utan isåfall av renodlade IT experter (Fotoh & Lorentzon, 2021). Det sägs även att trots digitaliseringens påverkan till en effektiv revision så lär det inte innebära ett minskat krav på antalet revisorer. Teknologin är snarare något som enbart bör ses som revisorns verktyg.

4.2.1.2 Digitala processer och revisionsbevis



Som tidigare nämnt har en effekt av digitaliseringen inneburit förändrade kompetenskrav för revisorn. Kravet innebär att revisorn måste besitta en teknisk kompetens för att kunna bedöma de digitala revisionsbevisens tillförlitlighet och därmed upptäcka oegentligheter i den finansiella informationen. I takt med digitaliseringen har tillvägagångssättet för att bedöma den digitala datan förändrats. Främst handlar det om att det traditionella pappersarbetet förändrats till en digital bokföring och redovisning (Lascău 2022). Därmed har revisionsbevisen som hämtas inför revisionen förändrats till att bli bevis i digital form (Nearon 2005).

Vidare följer nya risker med de digitala revisionsbevisen. Nearon (2005) förklarar att digitala revisionsbevis löper större risk att ändras eller manipuleras till skillnad från fysiska revisionsbevis. Detta på grund av att förändringar i fysiska revisionsbevis är mer uppenbara jämfört med förändringar i digitala revisionsbevis (Nearon 2005). Författaren lyfter ett typiskt problem som uppkommer vid analys av digitala revisionsbevis. Problemet handlar om att revisorer inte är tillräckligt skeptiska vid analyserna (Nearon 2005). En högre förmåga av skepticism krävs då förändringar i digitala revisionsbevis är svårare att spåra (Nearon, 2005).

Vidare menar författaren att en god skeptisk förmåga hjälper revisorn att kartlägga förändringar och hitta bakomliggande spår till förändringen (Nearon, 2005). Förutsättningarna för att hitta fel i den finansiella informationen blir därmed bättre (Nearon, 2005). Ett annat problem som författaren lyfter fram handlar om att det finns revisorer som inte kan skilja på ett digitalt revisionsbevis och ett fysiskt sådant (Nearon 2005). Ett exempel är att revisorn kan betrakta ett utskrivet revisionsbevis som ett fysiskt bevis trots det faktum att ett utskrivet bevis från en dator ursprungligen är ett digitalt bevis (Nearon 2005). Revisorn måste därmed inneha en god teknisk förmåga kombinerat med en högre nivå av skepticism i sin analys av digitala revisionsbevis. Det i sin tur förbättrar förutsättningarna för revisorn att upptäcka oegentligheter och därmed uppnå en högre kvalitet på revisionen (Nearon 2005)

En annan effekt av digitaliseringen har möjliggjort framtagandet av data som tidigare var omöjlig att ta fram. Den nya datan gör att det finns mer information att använda sig av vid beslutsprocessen (Knudsen 2020). All den data menar Knudsen (2020) gör det svårt att välja ut vad som är relevant. Däremot förklarar Lascău (2022) att informationen som hämtas via digitala verktyg och vidare ska analyseras av revisorn är mer detaljrik. Utöver en detaljerad information kan de digitala verktygen skala av den data som samlas in för att vidare presentera de digitala bevisen som behövs (Lascău 2022). Det faktum att den finansiella informationen blir mer detaljrik till följd av digitala verktyg innebär vidare en större sannolikhet för revisorn att hitta oegentligheter i informationen (Lascău 2022). Författaren menar därmed att de digitala verktygen blir ett viktigt hjälpmedel och hjälper revisorn under beslutsprocessen (Lascău 2022).

Digitaliseringens effekter på revisionsarbetet är enligt Chou, Du & Lai (2007) förändringen i den skaran av arbetsuppgifter som revisorn arbetar med. Automatiseringen minskar behovet av manuella processer. Vidare är löpande interna kontroller något som informationssystemet klarar av att hantera utan en övervakande revisor. Manuella processer som automatiseras har främst inkluderat rutinmässiga uppgifter som är benägna att göras felaktigt vid dålig koncentration. Exempel på detta är manuella omräkningar, korskontroller mellan bokföringskonton osv.

En ytterligare effekt som författaren lyfter är förväntningarna om en mer omfattande och djupgående revisionsanalys (Chou, Du & Lai (2007)). Det gäller främst att synkronisera revisions intervaller med företagets finansiella rapportering. Det har gått från att de interna processerna från företagets perspektiv inte har haft kapaciteten att bistå allmänheten med finansiell rapportering mer än exempelvis kvartalsvis, till att automatiserade interna informationssystem tillåter realtidsrapportering. Revisionsbyråernas syfte att kvalitetssäkra sådan information innebär att de måste anamma minst lika moderna processer för att kunden ska få ut nyttig information av revisionen. Löpande revision är alltså ett någorlunda nytt fenomen som ersatt den formen av revision som granskar en period bakåt i tiden (Chou, Du & Lai, 2007).

Enligt Fotoh och Lorentzon (2021) så är regulatoriska förändringar något som prognostiseras kunna uppkomma mellan långsamt reglerade revisionsstandarder och innovativa digitala lösningar. Detta kan leda till en glipa som kan komma att skapa oförutsägbara konsekvenser i revisionskvaliteten och försvåra tolkningen för revisorer. På samma sätt finns det svårigheter från reglerare av redovisningsstandarder att fortsättningsvis uppmuntra till digital utveckling och inte begränsa byråerna (Fotoh & Lorentzon, 2021).

De främsta strukturella förändringarna i samband med att byråer implementerar digitala lösningar är att det frigörs resurser när monotona arbetsuppgifter försvinner såsom reskontraarbete eller fysiska stickprov i bokföringen. Detta ger möjligheten att låta revisionen skifta fokus och fokusera på mer komplext arbete (Fotoh & Lorentzon 2021; Lombardi 2015; Raphael 2017). Mer komplexa åtaganden kan exempelvis innebära prediktivt arbete och riskbedömningar. Att resurser frigörs bekräftas även av Bierstaker, Burnaby & Thibodeau (2001) som förklarar att de digitala verktygen som

revisionsbyråer utvecklat möjliggör ökad produktivitet. Dessa verktyg bidrar även till mer omfattande analysarbete med hänsyn till att revisorerna kan hantera en mycket större mängd data, vilket i sin tur ger bättre möjligheter att hitta felaktigheter (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau 2021; FAR, 2016).

Enligt Lascău (2022) innebär detta ett mer effektivt arbete och därmed bättre förutsättningar för en högre revisionskvalitet. En konsekvens av det prediktiva arbetet som vidare kan komma att prioriteras är en växling från återkommande revisionsuppdrag på exempelvis årsbasis till ett ständigt pågående arbete. Realtidsrevision ska underlätta övervakningen av företagets redovisning och kunna bistå med aktuellt beslutsunderlag när styrelsen behöver den. Denna typ av värdeskapande menar författaren kommer kunna förbättra revisionskvaliteten och kvalitetssäkra bokslut (Fotoh & Lorentzon, 2021).

4.2.2 Sannolikheten att revisorn rapporterar felet

Sannolikheten att revisorn rapporterar felet påverkas av:

1. *Förhållandet mellan revisor och klient. Hur påverkar digitaliseringen klientrelationen och oberoendet vilket i sin tur påverkar sannolikheten att revisorn rapporterar felet och därmed revisionskvaliteten?*
-



Den andra delen som definierar revisionskvalitet behandlar sannolikheten att revisorn rapporterar funna felaktigheter i redovisningen. Det som ligger till grund för detta är en oberoende revisor och hur klientrelationen ser ut (Deangelo, 1981; Nearon, 2005). Därför går teorikapitlet vidare med att se hur detta område har påverkats av digitaliseringen.

Marténg (2022) menar att en revisor alltid ska arbeta för att vara opartisk, självständig och objektiv. De tre delarna är viktiga för att bygga trovärdighet för revisionen och för att en reviderad årsrapport ska ses som en form av kvalitetskontroll. Övriga faktorer som också kan tänkas rubba oberoendet är bland annat längden på ett revisionsuppdrag samt storleken på byrån i uppdraget. Typer av kringtjänster kan vidare utgöra ett potentiellt hot. När revisionskunder utöver revision även köper övriga tjänster såsom rådgivning, ökar det ekonomiska beroendet gentemot kunden. Det skapar ett incitament hos revisorerna att i deras revisionsuppdrag agera opportunistiskt samt hantera konflikter på ett sätt som kan föranleda god affärsrelation (Svanström 2008). Dessa typer av kringtjänster menar Teck-Heang och Ali (2008) är en konsekvens av digitaliseringen och där revisorsrollen numera innebär att ge mervärde genom rådgivning.

En effekt av digitaliseringen innebär nya krav på revisionsklienterna. Den kund som blir reviderad ska kunna implementera de digitala verktyg som revisionsteamet använder sig av (Lascău, 2022). Revisionsbranschen styrs av sina kunder och en anledning till att revisionsområdet genomgår en digitalisering är eftersom klienterna blivit komplicerade revisionsobjekt på grund av deras egna digitala utveckling (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau 2001). Det innebär att kunden ska ligga i god fas i sin digitalisering för att kunna möta den digitaliserade revisorn (Lascău, 2022). Följaktligen främjar det kommunikationen mellan revisorn, revisionsmedarbetaren och kunden, förutsatt att klienten kan möta den digitaliserade revisorn. Det innebär även att information mellan revisionsklienten och revisorsteamet delas på ett mer effektivt sätt via de digitala verktygen som används. En mer effektiv informationsdelning och kommunikation mellan revisionsklient och revisor resulterar i högre kundlojalitet (Lascău, 2022).

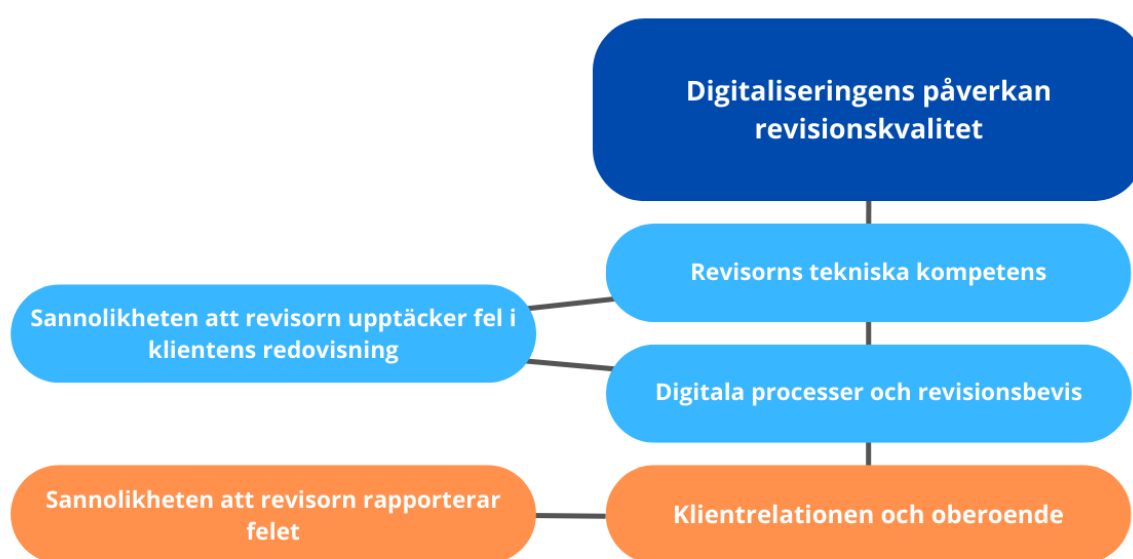
Vidare påstår Nasser, Wahid, Nazri, Hudaib (2006) att en utvecklad relation till kunden är ett hot för revisorns oberoende. Viktigt att nämna här är att det främst handlar om långvariga relationer som påverkar revisorns oberoende (Nasser et al. 2006). De menar att långvariga relationer mellan revisor och revisionsklienter vidare utvecklar en relation där revisorn blir mer bekväm i relationen (Nasser et al. 2006). Det leder i sin tur till att revisorn kan utveckla en emotionell relation till klienten som vidare leder till en stark lojalitet (Nasser et al. 2006). Dessa typer av relationer benämns som personliga relationer till klienten vilket innebär en risk för revisorns självständighet i arbetet och därmed oberoendet i helhet (Nasser et al. 2006). När revisorns oberoende vidare påverkas minskar sannolikheten att revisorn ska rapportera fel i klientens redovisning. På så vis blir effekten en lägre revisionskvalitet (Deangelo 1981).

Nearon (2005) lyfter fram en distinktion mellan revisorns oberoende och den tekniska kompetensen. Teknisk kompetens påverkar sannolikheten att revisorn hittar fel och oberoendet påverkar sannolikheten att revisorn rapporterar felet (Nearon, 2005; Deangelo, 1981). Nearon (2005) menar att en revisor som brister i den tekniska kompetensen och vidare är helt oberoende riskerar att utnyttjas av klienten då sannolikheten att fel upptäcks är lägre. Vidare förklarar författaren att en revisor med en hög teknisk kompetens och en lägre förmåga att hålla sig oberoende riskerar att utnyttjas av klienten. Risker som följer av att fel upptäcks men sannolikheten att revisorn rapporterar det är låg. Sammanfattningsvis innebär det att revisorn måste hitta en balans mellan dessa förmågor i syfte att inte bli utnyttjad av klienten och vidare uppnå en högre revisionskvalitet (Nearon 2005).

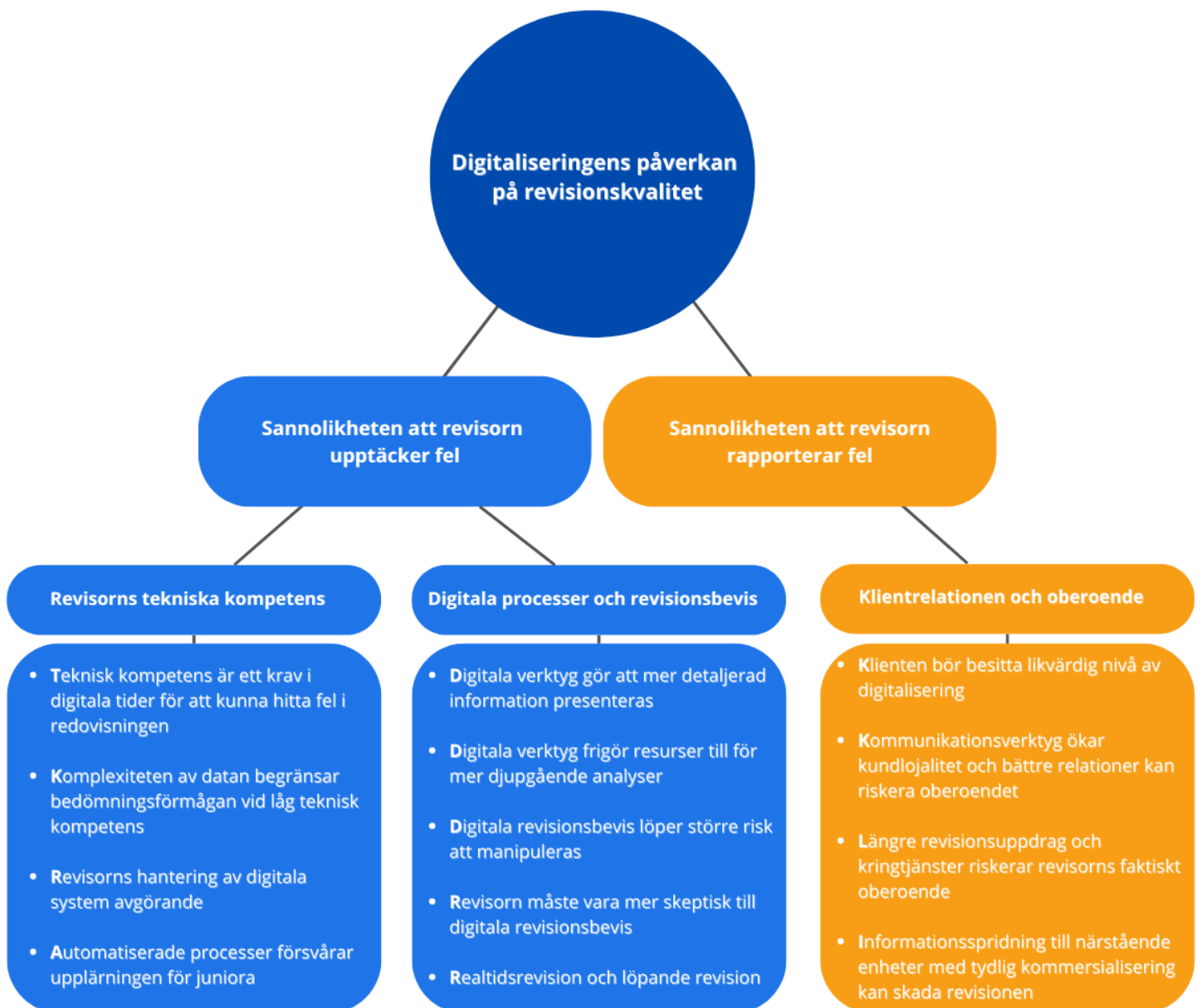
Emellertid argumenterar Salijeni, Samsonova och Turley (2021) att revisionsbyråer har utmaningar i att ta vara på den tillkommande kunskapen som IT-systemen tillhandahåller utan att man riskerar att låta oberoendet av revisionsenheten ta skada. Författarna syftar på att revisionsavdelningen är den enhet som i sitt uppdrag bygger kundrelationer och samlar in data från granskningsobjektet men att de skickar vidare informationen till närstående enheter på byrån för att utvinna all tillgänglig information. I fallen där dessa närstående enheter har ett tydligt kommersialiserings syfte så kan detta under fel organisationsstruktur hota revisorns oberoende (Salijeni et al. 2021).

4.3 Sammanställning av den teoretiska referensramen

Den första illustrationen enligt nedan visar på kopplingen mellan de undersökta områdena inom digitalisering och revisionskvaliteten, samt förtydligar hur strukturen ämnar besvara forskningsfrågan.



Av de tre områden inom digitaliseringen så kan teorin sammanfattas kortfattat i följande figur för att ge överblick efter de att teorikapitlet kommit till ett avslut.



5. Empirisk data med tolkning

Kapitel 5 återger den inhämtade empiriska datan från: Infrastrukturdepartementet (5.1.1), FAR (5.2.1), Universitetslektorn (5.3.1) samt från Revisorer (5.4.1). Inom varje delkapitel utvidgas det empiriska materialet av författarna i en tolkning.

5.1 Infrastrukturdepartementet

5.1.1 Intervju

Intervjun med infrastrukturdepartementet gav information kring digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och även information kring hur andra branscher i allmänhet har påverkats över tid av digitaliseringen. Respondenten berättar att digitaliseringen är viktig i hela samhället och att det finns en nationell strategi för att underlätta upplärning av användandet av digitala hjälpmedel, denna är dock mer generell och riktar sig till individer. Han vill lyfta vikten av att vara delaktig i digitaliseringen. Mer specifikt till revisionsbranschen så tror han att förbättring av informationsflödet mellan de som blir reviderade och revisorn kan vara ett framgångskoncept. Han anser att detta kan vara utmanande och svårt i ett så tekniskt område som revision med många arbetsmoment, speciellt när det kommer till komplexa företag.

Respondenten berättar även att AI kan vara en väg framåt men att det är viktigt att datainsamlingen som används vid inläringen är av hög kvalitet då han menar att AI verktyget kan bli partisk om datan inte håller en hög kvalitet. Han tror även att de som driver revisionsfirmor och har bra koll på digitala verktyg kan få en konkurrensfördel och beskriver att en hög kvalitet på revisionen kan vara en styrka för de reviderade. Vidare menar han att digitaliseringen kan ändra spelplanen för revisionsbyråerna och att enskilda firmor kan få mer kontroll över sin revision och börja utmana branschen. Respondenten berättar också vid förfrågan att han tycker det är ett rimligt antagande att automatiseringen av vissa arbetsuppgifter kan försvåra den grundläggande inläringen för juniora poster då en del av grunderna automatiserad. Framåt så tror han att det

kommer bli mer realtids och högupplöst revision och att revisionen med hjälp av automatisering kan agera som en förvarning till vart verksamheten är påväg.

5.1.2 Tolkning

Från respondentens beskrivning om förbättring av informationsflödet går det att tolka att digitaliseringen kan ge de revisionsfirmor som klarar av att implementera digitala informationslösningar en konkurrensfördel. Vid hans beskrivning av AIs påverkan på revisionsarbetet så har gruppen förstått det som att implementeringen kan bli svår då den data som används för att lära upp AI:n måste verifieras och vara opartisk, annars kan den få en snedvriden syn på hur ett korrekt dokument ser ut. Som han uttrycker sig går det även att förstå att han tror att framtiden för revision kommer vara att förutspå vilken riktning verksamheten rör sig i. Hans syn på konkurrenskraften med hjälp av digitalisering går att tolkas som att större revisionsbyråer kommer att kunna utmana de mindre med hjälp av digitala verktyg och att detta kan leda till en ökad konkurrens. Vidare kan detta leda till att firmor måste jobba hårdare för att behålla sina kunder. Detta kan möjligen leda till närmare relationer mellan revisorn och klienten som ett sätt att försöka behålla klienten.

5.2 FAR

5.2.1 Intervju

Respondenten från FAR berättar att bedömningar och förmågan att vara professionellt skeptisk är viktigaste för en revisor och att det är med hjälp av detta som en revision genomförs med hög kvalitet. De berättar även att de ser en ökning i användandet av digitala verktyg vid revision och även en ökning i kunskap kring hur teknologi kan användas i arbetet. Detta i form av att de ser en efterfrågan på digitala verktyg från revisionsbyråer för att automatisera repetitiva moment. De lyfter vidare ett hinder för att revisionen ska kunna fortsätta utvecklas digitalt. Nämligen att kunderna också måste vara digitaliserade genom att exempelvis deras verifieringar finns digitalt i stället för i pärmar. De lyfter vidare utvecklingen av realtidsrevision och hur detta troligtvis

kommer växa med mer lättillgänglig data. Framåt ser hon att repetitiva arbetsuppgifter automatiseras med hjälp av teknik och AI. Därigenom lösgörs revisorns tidsresurser till att utföra de delar av arbetet som inte kan automatiseras där revisorns omdöme behövs.

5.2.2 Tolkning

I denna intervju var respondenten mest intresserad av att prata om framtiden för revision. Från det som berättades går det att förstå att framtiden för revision enligt respondenten kommer att innehålla mer digitala hjälpmedel. Det går även att förstå att en ökad kundkontakt kommer att bildas då det enligt henne kommer att genomföras mer realtidsrevision. Hon ser även i framtiden en ökning av AI inom revisionsyrket vilket är viktigt att ha i åtanke när slutsatser ska dras.

5.3 Universitetslektor

5.3.1 Intervju

Den intervjuade universitetslektorn berättar att digitaliseringen har påverkat revisionsyrket på olika sätt, primärt i kommunikation med klienter samt hur data inhämtas. Lektorn beskriver att digitaliseringen föranlett en mer interaktiv kommunikation mellan revisorn och klienten. När vi diskuterar hur långvariga relationer mellan revisor och revisionsklienter påverkar revisorns beteende berättar hon att dessa relationer är av större vikt för revisorns ur ett konkurrensperspektiv. Hon nämner även att dessa längre relationer kan utgöra ett hot mot revisorns oberoende. Datainsamlingen beskriver hon som att den i dagsläget främst hämtas in via digitala medel där datan tidigare endast fanns i pappersform. Vidare berättar lektorn att de digitala verktygen som används i revisionsarbetet hjälper revisorer att inhämta en större mängd information än tidigare men att den även presenterar informationen som kan vara av intresse till revisorn.

Det senare kan handla om finansiell information som avviker från den stora mängd population som de digitala verktygen presenterar. Respondenten menar att med hjälp av data analytiska program kan revisorn identifierade så kallade "outliers" i mängden vilket innebär att revisorn kan fokusera på avvikelserna i informationen som inhämtats fram. På så vis blir revisorn mer effektiv i revisionsarbetet. Däremot krävs det att informationen är trovärdig och här krävs teknisk kunskap från revisorns sida för att kunna analysera trovärdigheten av informationen.

Lektorn beskriver vid fråga angående längre revisionsuppdrag att kortsiktigt kan längre revisionsuppdrag vara ett hot mot revisorns oberoende men att det ger revisorerna mer kunskap om företaget och därmed kan ge en revision av högre kvalitet.

Vidare berättar respondenten att de större revisionsbolagen började med kringtjänster under 90-talet men att digitaliseringen har underlättat expansionen av dessa tjänster på senare år. Lektorn håller definitivt med om att marknaden för kringtjänster har ökat i och med digitaliseringen, som en effekt av den värdeskapande information som särskilt stora byråer hämtar in. Vidare tillägger lektorn att det finns rykten kring att företag föredrar att välja oberoende konsulter med anledning av att frånkomma eventuella inlåsnings till ett specifikt revisionsbolag då det finns risk att byråer kan överkomplicera arbetet för att kunna utföra fler kringtjänster.

Vidare menar lektorn att kvantiteten data som granskas sedan bytet till digitala verifikationer har ökat då tidigare gjordes enbart urvalstester men med hjälp av digitala verktyg så kan all data granskas. Dock måste det i Sverige fortfarande göras stickprov då detta är bestämt i ISA (International Standards on Auditing), vilket måste följas. Hon håller med om att revisorer måste vara mer skeptiska till digitala revisionsbevis då finansiell information inte kan utgöra revisionsbevis om trovärdigheten inte finns där. Lektorn berättar även att kunskaperna om digitala verktyg har en tendens att inte spridas på företaget då det oftast finns kända personer som löser dessa typer av utmaningar. Hon berättar även att revisorerna är olika bekväma med att använda de digitala verktyg som de har tillgängliga och att deras bekvämlighet kan påverka vilka verktyg som används. Hon menar vidare att detta är en konsekvens av att verktygen fortfarande är väldigt dyra att använda och att samma personer därav väljs ut för användandet.

5.3.2 Tolkning

Den interaktiva kommunikation lektorn ser visar på att revisorer arbetar närmare sina klienter. Författarna utläser även att digitaliseringen effektiviserat revisionsarbetet och förbättrat kvaliteten på revisionen genom att revisorn kan analysera "outliers" istället för att enbart lita på stickprov. respondenten uttrycker även att oberoendet kan påverkas vid längre revisionsuppdrag men att vi måste hitta en balans mellan detta och det extra värde som djupgående kunskap om ger.

Det blir tydligt hur lektorn anser att lagstiftningen måste ses över för att följa denna balansgång. För närvarande får en viss revisorn inte ha ett uppdrag längre än fyra år enligt aktiebolagslagen (2005:551) vilket påverkar den kvalitet som revisionen kan bidra med. Från hennes beskrivning av hur digitala verktyg används internt i revisionsbolag att enbart ett fåtal personer har kunskap om och använder de digitala verktygen vilket kan leda till att kunskapen om hur dessa ska användas inte sprids till resterande delar av teamet. Det går även att förstå att ett revisionsteam måste ha full tilltro till den personen som använder de digitala verktygen då ingen annan kan kontrollera dennes arbete.

5.4 Revisorer

5.4.1 Intervjuer

5.4.1.1 Generella förändringar

Inledningsvis så har samtliga revisorer som varit med i vår undersökning konstaterat att digitaliseringen har haft en stor effekt på revisionen. Bland annat så säger R4 att digitaliseringen gjort att deras arbetssätt behövt göras om till stor del, vilket givetvis har inneburit att en högre riskanalys behövt komplettera förändringarna för att undvika eventuella processer som kan hota revisionskvaliteten. R4 menar dock att processerna har effektiviserats väldigt mycket och att man fokuserar på de viktigaste momenten. R3 håller också med om att processerna förändrats och att revisionsuppdragen effektiviseras, vilket låter revisorer fokusera mer på analysen av riskerna i bolagen.

En annan fördel med det digitala formatet enligt R3 är att datan är mer lättillgänglig när en revisor ska gå tillbaka och titta i materialet, vilket innan kunde utgöra ett tidskrävande moment. R4 fortsätter med att berätta hur mer tid har spenderats på kontoret, inte enbart på grund av pandemin men som ett resultat av att datan inte längre enbart inhämtas fysiskt. Detta menar R4 har låtit individuella revisorer jobba mer självständigt och flexibelt, vilket är effektivt. Dock tillägger R4 att man fortfarande åker ut till kunderna för att komplettera datan, göra stickprov samt för uppföljningar och frågor.

Fortsättningsvis beskriver R4 ett skifte för byråerna med sofistikerade dataverktyg mot att fokusera på stora företag med mycket data. Detta kan innebära en stor variation gällande IT-kompetens mellan revisorer i landet. R5 berättar vidare att revisionsarbetet har blivit lättare i och med digitaliseringen och att det tillkommit ytterligare ett sätt att kommunicera på. R6 delar åsikten gällande fördelarna av digitaliseringen och betonar att flexibiliteten i kommunikationen som tillkommit med digitaliseringen. Även här diskuterar revisorn fördelarna med att hantera digitalt kundmaterial och att i princip allt material idag är digitalt. Portaler och övriga tekniker har börjat möjliggöra säker delning av materialet, där man kommer runt riskerna med fysisk hantering av kundmaterial.

R2 börjar med att bekräfta effektiviseringen av digital revision i hänseendet datahantering, men att det grundläggande digitala formatet funnits relativt länge. R2 förklarar vidare att de generella förändringarna huvudsakligen ligger i de digitala mötena och i tillgången till digitalt material. Pandemin har varit ett sätt att tvinga de sista kunderna i övergången till digitala samarbeten. Gällande mer avancerade revisionsverktyg så anser R2 att mindre byråer håller sig utanför, dels för de höga investeringskostnaderna, men också eftersom det blir mer påtagligt med kringtjänster på mindre byråer.

R2 bekräftar att digitala lösningar försvårar upplärningen och upprätthållandet av kompetenser hos juniora medarbetare då de digitala verktygen gömmer information om grundläggande ekonomiska processer jämfört med förr. Revisorn får inte övergå till att ha dataverktygen som deras standardiserade arbetssätt utan ska kunna motivera för tillämpning och se de för vad de är, nämligen ett verktyg. I det stora hela summerar R2

att digitaliseringens effekter överväger i det positiva och att det viktigaste att ha med sig är att digitala verktyg kan assistera med inte ersätta individens professionella bedömning. R2 har alltså högt förtroende för de verksamma revisorerna.

5.4.1.2 Datahantering

Revisor 5 lyfter att nya risker kan tillkomma när digitala kundmaterial hanteras. Detta håller även R6 med om och beskriver att man givetvis ska vara medveten om att både papper och digitala dokument kan förfalskas och att det gällande digitala dokument finns mer främmande tekniker för manipulering. R4 beskriver att revisorer måste kunna säkerställa tillförlitligheten i de digitala filer som erhålls. R5 går vidare in i detalj gällande bevisningen av digitala revisionsbevis och säger att det är svårt för revisorer att se skillnad på ett digitalt dokument och att detta kan manipuleras på andra sätt än fysiska underlag. För många revisorer kan de digitala bevisen kännas mer främmande och med en bristfällig kompetens för digitala verktyg så kan revisorerna bli mer skeptiska i denna sorts bevisning.

Revisor 2 lyfter följande exempel där digitaliseringen föranlett risker i datainsamlingen. I många hänseenden påstår R2 att en tredje part, såsom kreditinstitut eller bolagsverket kan tillgodose digital information direkt information från deras portaler i stället för kunden. Revisorn understryker att många svenska institut har en välutvecklad process för tilldelningen av sådant material för revisorer. Detta ökar revisionsvärdet enligt revisorn. Däremot finns det andra institutioner såsom Skatteverket som inte fyller rollen som en sådan mellanhand, och där revisorn saknar behörighet att direkt hämta information. Det blir då upp till företagskunden att kommunicera eventuella händelser relaterat till skattemyndigheten, vilket anses riskfyllt. Tillgång till digitala portaler i samtliga relevanta aktörer är alltså en förbättringspunkt enligt revisorn.

R2 menar samtidigt att en nackdel med de digitala revisionsbevisen kopplar till att revisorer stirrar sig blinda på helhetsanalysen av ett dataset, samtidigt tappar revisorn det kritiska ögat på underlaget och dess kvalitet. R3 går även in på ämnet datainsamling, i diskussionen om revisionsbevisets kvalitet. R3 menar på att revisorer numera ofta behöver lägga mer tid idag på att hämta in data från kunden jämfört med när allt kom

sammanställt i färdiga pärmar. Olika kunder har olika förutsättningar att koppla upp sig till byråernas portaler för datasynkronisering och detta utgör enligt revisorn ett potentiellt förbättringsområde. R4 förklarar att revisorer definitivt behövt utveckla nya sätt för att angripa datamängder av det digitala formatet och att huruvida enkelt det är för en revisor skiljer sig enormt efter ålder.

5.4.1.3 Klientrelation

Revisor 4 sammanfattar det som att det troligtvis inte tillkommer några utökade risker av digitaliseringen. Revisorn beskriver vidare att en förändring i branschen är ett större fokus på kringtjänster och rådgivning och att detta gjort kundernas behov unika. Detta föranleder mer kontakter och djupare relationer. Gällande sannolikheten att revisorn rapporterar fel och oberoende så menar R4 att kringtjänster utökar kontaktfrekvensen och att det blir viktigt att inte ta uppdrag som är i direkt konflikt med revisionsuppdragen. R4 tillägger att en effekt med digitaliseringen är att byrån definitivt fokuserat mer på större bolag idag än tidigare, då deras verktyg för dataanalyser enbart är tillämpningsbara på ett värdefullt sätt i dessa uppdrag. Detta kan betyda att byråer specialiserar sig på smalare kundsegment än förut.

Revisorn R3 beskriver en effekt av digitaliseringen där arbete har förflyttats från redovisningsekonomen till revisorn, detta då de numer behöver logga in i deras olika portaler och diverse verktyg för att själva leta upp och hämta hem det som tidigare kunde samlas i en pärm. R3 menar att detta inte alltid går att genomföras hindersfritt. Olika bolag har olika strategier för datalagring och det finns ingen ensam process för revisorerna att komma åt denna data. Detta menar R3 är ett nytt fenomen sedan övergången till digitala verktyg.

Revisor 5 tror heller inte på något direkt samband mellan digitaliseringen och revisorns benägenhet att rapportera felaktigheter men lyfter aspekter av revisionsarbetet som möjligtvis kan utsättas för risker i samband med digitaliseringen. Revisorn menar på att relationen med kunderna har förändrats på ett positivt och negativt sätt. Viktig information riskerar att utelämnas när medarbetare/assistenterna nöjer sig med det material de får digitalt och väljer bort att kontakta kunderna för djupare samtal. Att

ifrågasätta redovisningsmaterial i fysiskt samtal med kunder kommer mer naturligt. Ett annat riskmoment kan vara att digitaliseringen även renderat i motsatsen - där mer kontakter tas till kunderna än tidigare.

Revisor 5 beskriver vidare att digitaliseringen leder till snabbare revisioner och att revisorn därför har mer tid till kontakter med företagsledningen, vilket ofta leder till fler rådgivningsuppdrag. Revisorn understryker att det är stor skillnad mellan att arbeta med mindre företag och större noterade företag där dessa rådgivningsuppdrag oftast erhålls. R5 lyfte ett exempel på hur särskilt större revisionsbyråer väljer större kunder med incitamentet att det kan ge värdefulla icke-revisionsuppdrag. Revisorn beskriver att gamla bekanta som driver företag återberättat att de blivit utkastade från en större byrå eftersom att de numera enbart tar uppdrag med arvoden över t.ex 100 tkr. R5 menar alltså sammanfattningsvis att man satsar på större uppdrag då dessa kunder har råd att köpa större konsulttjänster och att detta kan vara en konsekvens av snabbare revisioner och frigjorda resurser.

Revisor R6 från en mellanstor byrå förhåller sig mestadels positiv till den nya klientrelationen i digitala tider. Revisorn tillägger dock att detta är under omständigheterna att revisorn i fråga följer ISA i förnyelsen av ett uppdrag. Hon tillägger trots allt, med insyn i även större byråer, att kontaktfrekvensen mellan kund och revisor kan öka när byråer helt plötsligt måste sätta sig in i kundens portaler för att inhämta data inför ett uppdrag. Intervjupersonen tillägger dock att det i många fall fungerar bra, särskilt hos kunder där datasystemen är familjära.

Revisor 2 är skeptisk till digitaliseringens eventuella relevans när revisorns benägenhet att rapportera fel diskuteras. I diskussionen om realtidsrevision och om det finns en konsekvens med denna typ av långdragna uppdrag så är R2 kluven. Revisorn menar att mycket av den övervakning som sker i en realtidsrevision är i samarbete med olika tredje parter såsom kreditinstitut vilket snarare minimerar interaktionsfrekvensen direkt med företaget. Den tredje parten funkar då som en tredje kontroll, där informationen aldrig kan vinklas som i ett samtal mellan en revisor och en kund där en beroendeställning finns. Dock är detta inte alltid fallet och ibland kan ett mindre digitalt bolag innebära onödiga processer vid inhämtning av data.

R2 lyfter även intåget av kringtjänster och förklarar fenomenet med att den ökade användningen av dataverktyg innebär att större byråer vill förädla den nya informationen i fullskaliga tjänster, vilket de inte får inom ramarna för revision. R2 betonar samtidigt att det ofta är här problemen med beroendeställningar uppstår. Samtidigt konstaterar R2 att revisorer alltid vill skapa värden för både intressenter samt revisionsobjekten, och att det därav blir en svår balansgång att begränsa uppdragens tillförda värde.

Det R2 anser vara av störst risk är att det ofta finns självförvållade handlingar mot byråns självständighet genom kringtjänster där t.ex byråer i digital framkant har egenägda digitala lösningar som de vill att kunderna ska anpassa sig efter eller själva använda. Då finns det en brist på oberoendeanalysen och byrån i fråga förlorar självständighet. Det finns i många hänseenden ett gap mellan regleringen och kringtjänster samt åtgärder för digital synkronisering. R2 tillägger avslutningsvis att revisorn biträder kunden i flera nya moment sedan digitaliseringen. Det gäller exempelvis initiering av signeringar och överlämningen av rapporter till bolagsverket.

5.4.2 Tolkning

5.4.2.1 Generell påverkan

Det framgår från revisorerna som intervjuats att digitaliseringen har haft stor betydelse för revisionsarbetet. Samtliga revisorer har en huvudsakligen positiv inställning till digitaliseringens effekter och anser att det förenklat deras arbete. Framst genom datahanteringen och andra tidskrävande moment.

Ett av de teman som genomsyrar intervjuvaren i frågan om generella effekter av digitaliseringen är just tidsbesparingar. Revisorer har tidigare behövt åka ut till samtliga kunder genom hela revisionsprocessen för att inhämta underlag, komplettera material, intervjua nyckelpersoner, organisera analysmaterial och så vidare vilket någonstans präglat deras arbetsdag. Detta anses sprida ut verksamma revisorers kompetens för dels fysiska moment, dels för uppdelning av granskningen av diverse material. Författarna ser det som att förflyttningen från dessa moment till mer tidseffektiva analysprocesser

och tillgången till digitalt material frigjort resurser till att säkerställa en stark revisionskvalitet. Med bra revisionsarbete så diskuterar flertalet revisorer bland annat att de får tid att fokusera på riskerna i företagen.

Författarna tolkar det vidare som att det återfinns en professionell glädje i att revisionen låtit sig fördjupas och att mer tid går åt att säkerställa värden för kunderna snarare än att handskas med monotona arbetsuppgifter. Att revisionsarbetet effektiviseras anser skribenterna resulterar i just konkreta arbetsmoment där revisorerna tillför mer djupgående analyser. Om motsvarigheten till detta hade varit att effektiviteten leder till kortare revisionsuppdrag så är det snarare så att uppdragen fylls med mer omfattande analys. Vidare effektivisering kan troligtvis leda till ytterligare aktivering av revisionskompetenser och säkerställa finansiell information till intressenter.

Det verkar som att digitala verktyg möjliggör en fokusering på riskanalys av företag. Det finns vidare anledning att dela upp digitaliseringen på mindre komplexa och mer komplexa implementeringar. I frågor om mer komplicerade dataanalysverktyg på senare år så bekräftas att verktygen finns och möjliggör analyser av stora dataset. Processerna bakom identifieringen av avvikelser anser skribenterna överensstämmer med R2:s resonemang om upprätthållandet av revisionskompetenser när digitala verktyg förflyttar bort revisorn från det granskade underlaget. Effektivisering bör tänkas främja arbetet, men granskningen är fundamental för revisorn, och granskning förknippas rimligen med detaljorientering. Skribenterna anser därför att revisorer kan riskera att övergå till att ha dataverktygen som deras standardiserade arbetssätt utan ska kunna motivera för tillämpning och se de för vad de är, nämligen verktyg.

5.4.2.2 Datahantering

Det är tydligt hur samtliga revisorer som kunnat diskutera hanteringen av digital data anser att det tidigare fanns ett väldigt standardiserat format för revisionsbevis och att det nuförtiden snarare inhämtas digitalt från en mängd av olika portaler. Primärdata är givetvis en fördel för revisionsvärdet, men det verkar inte som att detta skett hindersfritt. Dessutom så brister det bevisligen i tillförlitligheten av digitalt underlag, vilket bekräftar att revisorer inte har full förståelse för potentiella tekniker för

manipulering osv. Även om det nya formatet sparar tid och effektiviserat enligt intervjupersonerna så anser författarna att det återfunnits en brist på förståelse för inhämtningen. Som R2 (2022) resonerar med relativt mer transparens så finns det risk att revisorer stirrar sig blinda på helhetsanalysen, snarare än att bli bekväma med underlaget på detaljnivå. Det finns således en balansgång mellan att implementera verktyg för att inte behöva gå igenom allt material manuellt och fortfarande veta hur bokföringsunderlaget ser ut.

Det verkar vidare som att tillförlitligheten behöver säkerställas, men att komplexiteten bakom ett sådant arbete knappast återfinns hos samtliga praktiserande. Skribenterna tolkar vidare R2 och R3 (2022) som att det är svårt att arbeta fram standardiserade arbetsmetoder för datainsamlingen när inte alla företaget har samma förutsättningar att koppla upp sig till rekommenderade portaler.

5.4.2.3 Klientrelation

I frågor kring klientrelationen och digitalisering så ska det främst tilläggas att de flesta revisorer inte ser digitaliseringen som ett ovanligt stort hot mot sannolikheten att revisorn rapporterar in fel. Det blir tydligt att byråer fokuserar deras arbeten gentemot mer komplexa revisionsobjekt. Dels för att de kan tillämpa digitala verktyg på ett värdefullt sätt, men också för att det är här ett mer djupgående arbete lönar sig.

Skribenterna tolkar R5:s (2022) utlägg om oförutsägbara frekvenser av samtal med företagskunder som att det är svårt att ha riktigt bra koll på hur revisorns miljö i nära relation till dennes kunder ter sig. I många hänseenden minskar frekvensen och revisorn kommer bort från den personliga kontakten, detta innebär rimligen att revisorn inte borde utveckla en djupare relation eller ett incitament att låta revisionsberättelsen påverkas. Å andra sidan så händer det även att mer kontakt tagits med kunder än före digitaliseringen.

Revisor 5, R4 och R2 (2022) diskuterar fokuseringen på större företag. Revisorerna berättar även att det finns ett tydligt incitament om att erhålla icke-revisionstjänster hos dessa företag, samt att företag enligt utsago avslutat gamla kundrelationer som en del av

denna strategi. Vare sig detta är en vanlig företeelse eller inte så återges väldigt tydliga exempel där kommersialisering börjat styra beteenden hos byråer. Detta i samband med bland annat mer samtal med företagsledning och den generella fokuseringen på kunder man vet kommer kunna köpa fler tjänster.

Vidare så tolkar författarna respondenternas beskrivningar som att det är osäkerheten om hur individuella byråer gör deras egna beroendeanalys med nya tjänster som innebär risker. Detta verkar skilja sig mellan byråer och revisorers uppfattning. Revisorerna förespråkar fortfarande det tillförda värdet som en bättre rådgivning ger, men de är också medvetna om kopplingen mellan rådgivningstjänster och en förändrad relation till kunden. R2 (2022) påpekar också ett gap mellan regleringar och redovisningspraxis vilket skribenterna anser vara intressant. Detta anses riskfyllt men också fullt behövligt för att möjliggöra modern revision.

Det är också svårt att väga det tillkomna värdet av djupgående revision samt rådgivning med riskerna när revision som den tidigare varit sakta föråldras. Revisorerna uppfattas vara måna om att tillförse ett relevant värde och komplexiteten i företag minskar troligtvis inte framåt med utvecklingen.

Längre revisionsuppdrag verkar inte nödvändigtvis innebära mer kundkontakter när R2 (2022) poängterar hur realtidsrevision rent operativt drivs av många tredje parter och att revisorn kan få bra insyn i företag under löpande arbeten utan att det tvunget finns en löpande relation mellan revisor och kund.

6. Analys

Kapitel 6 ämnar att analysera det empiriska materialet utefter den analysmodell som tagits fram med aspekter av digitaliseringen. Det som analyseras är följaktligen konformiteten mellan teoribildningen och respondenternas utsagor med diskussion kring eventuella avvikelser som utmanar. Analysen görs i enlighet med den struktur övriga kapitel använt sig av: Revisorns tekniska kompetens (6.1), Digitala processer och revisionsbevis (6.2), Klientrelation och oberoende (6.3).

6.1 Revisorns tekniska kompetens



Ett utmanande område i revisionsbranschen är hur användandet av digitala verktyg ska kunna spridas bland revisorer för en kollektiv förståelse för digitala processer. Infrastrukturdepartementet (2022) argumenterar särskilt mycket för vikten av att låta digitaliseringen vara inkluderande. Han tror vidare att byråer med sådan kollektiv kompetens kan få konkurrensfördelar och att det kan vara en styrka för de reviderade. Samtidigt bekräftar intervjupersonen i enlighet med Fotoh och Lorentzon (2021) att det finns risker kopplat till upplärningen av juniora roller då automatiseringen gör att de kan ha det svårt att få grundläggande förståelse för processer. Läggs för mycket fokus på att

låta digitala verktyg göra analyserna så kan man gå miste om djupgående förståelse vilket förlänger vägen till seniora roller där den påskrivande revisorn måste ha inblick och kontroll över de underliggande datan i analyserna.

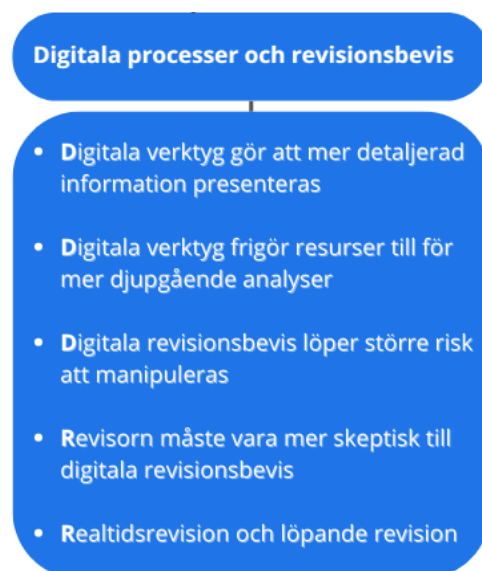
Lektorn diskuterar samma fråga och bekräftar att det finns betydande brister i inkludering i digitalisering. Hon menar snarare att verktygen är kostsamma och att fåtal nyckelpersoner inom en byrå ansvarar för de digitala verktygen då det kortsiktigt säkrar resultatet av analysen. Dock förstärker det studiens teori om att det blir en kompetenslucka för medarbetare som inte förstår denna process. R2 förstärker teorin ytterligare och menar att de digitala verktygen gömmer de underliggande ekonomiska processerna för företagen vilket försvårar anammandet av fördjupad revisionskompetens. Från detta går det att förstå att implementeringen av digitala revisionsverktyg inte görs med kollektiv bestyrkning utan drivs och utvecklas av individuella revisorer och att detta vidare kan hota framtida revisionskompetenser. Ovan nämnda argument går att direkt koppla till första och fjärde punkten. Den tekniska kompetensen är något som ändras på individnivå så effekterna på den punkten varierar från person till person men empirin bekräftar det teorin säger om försämringen av upplärningen för juniora revisorer.

Angående den andra punkten är det något som skribenterna har kunnat analysera i både intervjuer med revisorer och intervjun med infrastrukturdepartementet. Infrastrukturdepartementet (2022) pratar främst om hur datan som används vid framtagande av AI måste vara verifierad. Från tolkningen av intervjuerna med revisorer har skribenterna kunnat konstatera att revisorer har svårare att identifiera manipulerade digitala dokument. Det finns även risken att de stirrar sig blinda på helhetsanalysen för att inte gräva sig ner i den mer komplexa datan. Trots detta kan skribenterna inte bekräfta ett negativt samband på denna punkt till följd av digitaliseringen.

Min, Chychyla & Stewart (2015) diskuterar de förändrade krav på revisorns kompetenser. De beskriver bland annat att de nya verktygen kräver högre kompetens än tidigare för att möjliggöra förbättrad revision. Komplexiteten av datan får heller inte riskera en begränsning av kvaliteten i revisorns bedömningsförmåga. Lektorn (2022) bekräftar en snedvriden kunskapsspridning vilket gör att skribenterna drar slutsatsen om

att bristen på kollektiv förståelse för nivån av komplexitet i revisionsdata utgör ett problem. Revisorerna (2022) från empirin diskuterade IT-kompetenser men menar främst att de mer komplexa verktygen ligger hos de större byråerna. Detta går att koppla till punkt 3 under revisorns tekniska kompetens och det kan påverka denna punkt negativt. Detta genom att ingen eller ett fåtal personer har kompetens av verktygen kan det inte alltid kontrolleras och därmed kan fel i hanteringen av verktygen missas. Det gör att punkt tre delvis kan bekräftas få en negativ effekt av digitaliseringen.

6.2 Digitala processer och revisionsbevis



Med digitaliseringen kommer digitala verktyg som kan vara till stor hjälp under revisionsarbetet. Dessa består främst av artificiell intelligens och dataanalys (revisorsinspektionen, 2021). De förändringar som digitaliseringen medfört inom revisionsprocessen handlar främst om datainsamling. Den data som samlas in är mestadels digital vilket Nearon (2005) styrker.

När det kommer till den finansiella informationen som revisorer samlar in och analyserar, finns det en tydlig förändring i tillvägagångssättet (Raphael 2017). Ett praktiskt exempel är det digitala verktyget Argus som används av revisionsföretaget Deloitte. Verktyget har underlättat revisionsprocessen genom att kunna samla in större

mängder data som därtill inte är lättillgänglig (Raphael 2017). Faktumet att den finansiella informationen inför revisionsarbetet blir mer lättillgänglig bekräftas även i en intervju med universitetslektor (2022). Lektorn påstår att större mängd data kan samlas med hjälp av digitala verktyg (universitetslektor, 2022).

Enligt Knudsen (2020) har den finansiella information som ligger till grund för revisionen blivit alltmer lättillgänglig och underlättat beslutsprocesserna under revisionsarbetet. Det är även något som bekräftas från respondenter där revisorn R3 (2022) berättar om hur datan blir mer lättillgänglig. R3 (2022) lägger till att revisorn under revisionsarbetet kan återgå till den finansiella datan på ett enkelt sätt. Resultatet av digitaliseringen innebär på så vis att den finansiella datan som samlas in under revisionsarbetet blir mer lättillgänglig vilket i sin tur innebär att revisionsteamet som ska revidera revisionsklienter får större mängder data som ska hanteras. Detta på grund av de digitala verktygen som ligger till grund för processerna.

Chou, Du & Lai (2007) beskriver att manuella processer som automatiseras främst inkluderar rutinmässiga uppgifter där det finns en risk för felaktigheter i samband med revisorns koncentration. Exempelvis så beskriver R4 (2022) hur betydligt mycket mer tid spenderas på kontoret jämfört med tidigare, då en majoritet av tiden spenderades på klientens kontor. Flexibiliteten och friheten i att revisorn kan jobba på obestämd plats bidrar positivt till effektiviteten och således kvaliteten. Detta har i sin tur frigjort resurser från revisorer och möjliggjort ett större fokus på komplext analysarbete (Fotoh & Lorentzon 2021; Lombardi 2015; Raphael 2017; Bierstaker, Burnaby & Thibodeau 2001; Chou, Du & Lai 2007).

Revisorerna bekräftar skiftet mot mer övergripande analys där processer effektiviserats efter att många av de mest grundläggande processerna automatiserats. Flertalet revisorer (2022) bekräftar fokuseringen på stora företag vilket också inneburit mer djupgående revisionsanalyser. Bierstaker, Burnaby och Thibodeau (2001) understryker hur detta nya arbetssätt, där processer automatiseras och sofistikerade verktyg används, ökar sannolikheten för att revisorer ska hitta felaktigheter i redovisningen. Revisorerna utmanar samtidigt teorin och menar att vissa rutinmässiga uppgifter tillkommit i samband med inhämtningen av underlag. R3 (2022) påstår exempelvis att arbete förflyttats från redovisningsekonomen till revisorn då det ligger på revisorn att

inhämta underlag från olika portaler jämfört med att kunden samlade underlaget i pärmar. Lektorn (2022) bekräftar att vissa manuella arbetsprocesser minskat avsevärt i samband med att digitala verktyg tar fram färdiga underlag för granskning.

Flertalet av de revisorer som tagit del av undersökningen har bekräftat Fotoh & Lorentzons (2021) när de berättar att den främsta strukturella förändringen är att det frigörs resurser vilket möjliggör ett fokus på mer komplexa företag och mer komplexa analyser. En annan strukturell förändring som författarna nämner är att byråer i samband med implementering av dataverktyg kommer få mer intäkter från rådgivning när revisionen blir mer komplex och att detta ställer krav på revisorns kompetens.

Fortsättningsvis så diskuterar Salijeni, Samsonova och Turley (2021) utmaningar med att ta tillvara på den kunskapen som IT-systemen tillhandahåller. Revisorer som intervjuats säger att det finns ett större fokus på att nyttja analysverktyg i uppdrag till stora kunder och att man prioriterar revisionsuppdrag mot större kunder då dessa kan möjliggöra kringtjänster. Empirin från bland annat universitetslektorn visar att mängden kringtjänster som erbjuds från revisionsfirmor har ökat. Flertalet av intervjuobjekten, inklusive lektorn (2022) bekräftar denna trend och påstår att större byråer aktivt väljer stora företag för dess benägenhet till att köpa kringtjänster. Detta är något som även FAR (2016) märkt och de spår att mängden kringtjänster kommer att öka.

För att svara på frågan om hur kvaliteten av revisionsbeviset har påverkats av digitaliseringen finns det ett tydligt resultat som visar på att digitala verktyg är en stor del av arbetet. De digitala verktygen har vidare medfört fördelar såsom lättillgänglig finansiell data och större mängder information under revisionsarbetet. Vidare innebär finansiell information som uttrycks i digital form ytterligare risker för revisionskvaliteten (Nearon, 2005). Författaren menar att de digitala revisionsbevisen med viss enkelhet kan manipuleras jämfört med ett fysiskt bevis vilket utmanar revisorns skepticism. Detta illustreras ur ett praktiskt perspektiv där revisorn R6 (2022) väljer att lyfta mer främmande tekniker för manipulering av digitala revisionsmaterial till följd av digitaliseringen som ett problem. Lektorn (2022) håller med den tidigare forskningen på området och menar att den finansiella informationen inte alls kan utgöra revisionsbevis om trovärdigheten inte finns där. R2 (2022) utmanar teorin och den generella synen på svårigheterna att hantera digitalt material med försiktighet. Revisorn

menar snarare att en stor del av datan samlas in från en tredje part såsom kreditinstitut eller bolagsverket vilket snarare ökar värdet av revisionsbeviset.

Digitaliseringen har påverkat revisionsarbetet genom att fler digitala revisionsbevis tillhandahålls med hjälp av digitala verktyg. Detta i sin tur kan vara en fördel under revisionsarbetet men innebär vidare att det kan bekosta revisionskvaliteten förutsatt att revisorn inte innehar en teknisk kompetens. Enligt Nearon (2005) måste revisorn inneha en teknisk kompetens för att kunna analysera tillförlitligheten i data och upprätthålla en god kvalitet på revisionen (Nearon, 2005). Detta lyfter även Min, Chychyla & Stewart (2015).

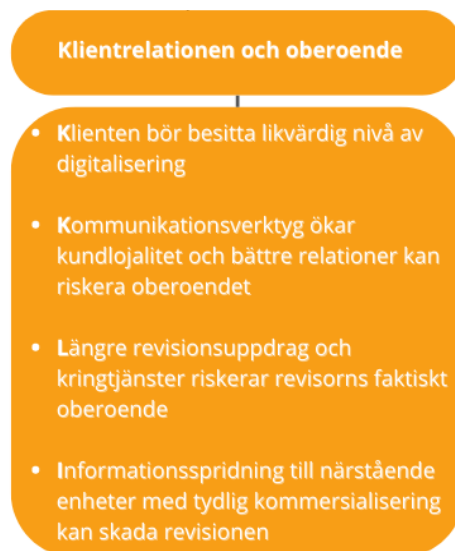
Problemet som handlar om mer främmande tekniker bakom manipuleringen av digitala revisionsbevis måste mötas av en mer skeptisk revisor (Nearon 2005). Nearon (2005) menar att den tekniska kompetensen inte är tillräcklig och revisorn måste inneha en högre nivå av professionell skepticism för att kunna möta problemet och upprätthålla en god kvalitet på revisionen. Ur respondenternas intervju svar förklarar revisor R5 (2022) att revisorer som innehar en mindre teknisk kompetens blir mer skeptiska till de digitala revisions bevisen. R5 (2022) beskriver även att det tycks vara fallet att många revisorer har svårt att se skillnad på ett digitalt dokument, vilket Nearon (2005) beskriver som förekommande. Då revisionskvaliteten påverkas av revisorns förmåga att hitta felaktigheter så är formatet av revisionsdatan av väsentlig vikt.

Vidare berättar revisorn R2 (2022) att revisorerna fastnar vid en helhetsbild och praktiskt stirrar sig blinda när de analysera de stora mängder av digitala revisionsbevis vilket innebär att den skeptiska nivån till bevisen blir lägre. Detta utgör en tydlig illustration av att flera digitala revisionsbevis inte tvungetvis är något positivt (Nearon 2005). R4 (2022) beskriver att revisorns skepticism skiljer sig markant mellan åldersgrupper. Att så är fallet medan en högre skepticism krävs för att säkerställa kvaliteten av bevisen bidrar till osäkerhet (Nearon 2005).

Trots de nackdelar som kommit till följd av digitaliseringen vad gäller revisionskvalitet har resultatet även visat att digitaliseringen medfört fördelar för kvaliteten. Som tidigare nämnt kan de digitala verktygen som bygger på artificiell intelligens ta fram avgränsad information till ett visst ändamål för revisorn som vidare ska granska den (Raphael

2017). Det tidigare nämnda exemplet på det digitala verktyget Argus som deloitte använder sig av uppfyller en sådan funktion (Raphael, 2017). Att verktyget kan ta fram en viss information av intresse till revisorn innebär således att revisionen blir mer tidseffektiv vilket förbättrar kvaliteten (Raphael, 2017). Detta innebär att de digitala verktygen hjälper revisorn att bli mer tidseffektiv vilket innebär att mindre omfattande uppdrag under revisionsarbetet kan lösas under kortare tid. Det skulle på så vis innebära att revisorn kan avsätta tid åt de större uppdragen i revisionsarbetet. Här handlar det om delarna som kan kräva mer analys vilket vidare blir en förutsättning för en god kvalitet på revisionen. Faktumet att de digitala verktygen bidrar till ett mer effektivt revisionsarbete bekräftar även universitetslektorns uttalande (2022). Här förtydligar lektorn att de digitala verktygen, specifikt dataanalytiska sådana, tar fram avvikelser i den finansiella datan för revisorn vilket vidare innebär att revisorn blir mer effektiv i sitt arbete. Det innebär på så vis en tidseffektivitet men även en mer effektiv genomgång av materialet vilket gör att revisionskvaliten ökar.

6.3 Klientrelation



Lascău (2022) påstår att revisionsklienterna ska ligga i god fas i digitaliseringen för att kunna möta den digitala revisionen. Detta stärker intervjuerna med FAR (2022) och

universitetslektorn (2022) som båda lyfter skiftet till digitala verifikationer. Lascău (2022) förtydligar att en effekt av digitaliseringen innebär en starkare relation mellan revisorn och revisionsklienterna till följd av bättre kommunikation. Detta förutsatt att avståndet mellan klientens utveckling vad gäller digitalisering inte är för långt ifrån revisorns utveckling (Lascău 2022). Universitetslektorn (2022) bekräftar att hon observerat detta då hon sett en mer interaktiv kommunikation mellan revisorn och klienten till följd av digitaliseringen.

Vidare förklarar Lascău (2022) att en ökning av kommunikation mellan revisorn och klienten leder till en bättre relation och en ökad kundlojalitet. Förutsatt att revisionsklienter kan implementera de digitala verktyg som används av revisorer kommer kommunikationen mellan de två aktörerna utvecklas och bli bättre (Lascău, 2022). . Långvariga relationer mellan revisor och revisionsklienter kan vara positivt för revisorn (Universitetslektor 2022). Universitetslektor (2022) menar att dessa typer av relationer kan vara av stor vikt ur revisorns perspektiv för att vidare kunna möta den konkurrens som finns i branschen. R5 (2022) lyfter detta nya sätt att kommunicera på som något positivt då det har underlättat kommunikationen mellan revisorn och klienten. Teorin förespråkar en positiv effekt av digitaliseringen ur detta perspektiv. Ett främjande av kommunikation mellan klient och revisor till följd av de digitala verktygen som används. Detta är något som empirin även bekräftar. Förutsättningarna är dock att klienten hinner med den digitala utvecklingen. Vidare resulterar detta i lojala och långvariga relationer och är speciellt en fördel i en konkurrensutsatt bransch.

Däremot menar Nasser, Wahid, Nazri, Hudaib (2006) att bättre relationer mellan de två aktörerna vidare innebär ett hot mot revisorns oberoende. Svanström (2008) instämmer och konstaterar att längre revisionsuppdrag samt mer djupgående relationer utgör hot mot oberoendet. Detta är även något universitetslektorn (2022) bekräftar och förklarar att längre relationer utgör ett hot mot revisorns oberoende kortsiktigt. Vidare menar även universitetslektorn (2022) att längre revisionsuppdrag utgör ett hot mot oberoendet.

Nasser et al. (2006) förtydligar att långvariga relationer kan utveckla en personlig relation till klienten och denna typ av relation kan komma att påverka revisorns ställningstaganden i revisionsarbetet. Flertalet av revisorerna i undersökningen bekräftar

att revisionsuppdragen förlängts och att man fokuserar på revisionsobjekt där man har möjlighet att dra ut mer information än tidigare.

Revisor R3 menar bland annat att de fått en större arbetsbörda sedan arbetsuppgifter som tidigare låg på redovisningsekonomer numera kan göras av revisorn, detta är ett exempel på hur processen förlängs. Revisor R5 (2022) konstaterade att den frigjorda tiden av effektiva revisioner möjliggör mer samtal med företagsledningar och därav djupare relationer. Revisor R6 (2022) poängterar vidare att samtalsfrekvensen är förändrad, som en konsekvens av digitalisering, men specificerar ej hur detta görs i detalj.

En annan effekt av digitaliseringen är framväxten av kringtjänster enligt Teck-Heang och Ali (2008). Detta är något Revisor R4 även bekräftar. Revisor R2 menar att flera byråer har utvecklat egna digitala lösningar och syftet med det är att klienterna ska använda dem. Vidare förklarar Svanström (2008) att kringtjänster är något som utgör ett hot mot revisorns oberoende. Detta genom att revisorn kan bli ekonomiskt beroende av klienten (Svanström 2008). R4 anser att hotet mot revisorns oberoende absolut ökar om revisorn utför kringtjänster till klienten. Tidigare forskning och empirin från bland annat universitetslektorn visar att mängden mervärdestjänster som erbjuds från revisionsfirmor har ökat. Denna ökning har universitetslektorn berättat delvis är en följd av digitaliseringen och byråernas tillkomna kunskap.

Vidare är det revisionsavdelningen som är den enhet som i sitt uppdrag kommer åt värdefull data och skapa värdefulla relationer till deras kunder genom möten. Finns det då ett tydligt kommersialiseringssyfte hos närstående enheter på byrån så kan detta hota revisorns oberoende (Salijeni, Samsonova och Turley, 2021). Detta är ytterligare en aspekt i lektorns (2022) resonemang om att ny information som tillkommer rimligen bör kunna nå kunden för ökat värde av revisorns arbete men att vägen dit är onaturlig för revisionsenheten och ur ett traditionellt oberoendeperspektiv. Lektorn tillägger dock att detta perspektiv kan komma att bli föråldrat.

Flertalet revisorer bekräftar att större byråer fokuserar allt mer på större bolag än tidigare, som en konsekvens av de verktyg som byråer utvecklat i samband med digitaliseringen. Revisorn R5 (2022) berättar att ett incitament i kundvalet hos byråerna

är att större revisionsklienter kan ge värdefulla rådgivningsuppdrag. Universitetslektorn bekräftar resonemanget och tillägger att det kan anses vara en naturlig konsekvens av att byråer numera sitter på värdefull kunskap om företagen som tillför värde till kunderna, samt att man inte kan förvänta sig att denna kompetens inte ska delas. Kommersialiseringsaspekten av sådana närliggande enheter är enligt Salijeni, Samsonova och Turley (2021) problematiskt och hotfullt mot oberoendet. R4 anser att hotet mot revisorns oberoende absolut ökar om revisorn utför kringtjänster till klienten. Svanström (2008) belyser detsamma, att revisionsuppdrag blivit en språngbräda till lukrativa rådgivningsuppdrag och att detta de facto föranleder oro om oberoendet.

Revisorerna styrker sambandet mellan rådgivning och digitalisering. Revisorn R5 beskriver hur byråer sagt upp befintliga revisionsklienter eftersom att det inte lönar sig att rikta in sig på kunder som inte är i behov av djupgående analyser. Svanström (2008) beskriver detta som den ekonomiska betydelsen en kund besitter gentemot revisionsbyrån. Detta ekonomiska beroende kan tydligt identifieras när studiens empiri återspeglar just den ökade betydelsen för att erhålla kringtjänster som strategi.

Sammanfattningsvis innebär detta att teorin förespråkar en risk i oberoendet med förlängda revisioner, kringtjänster, djupgående relationer och strategi kring kundval. Revisorerna och universitetslektor påstår att detta uppkommit med digitaliseringen. De tre aspekterna har en negativ påverkan på oberoendet. Konsekvensen enligt Deangelo (1981) och Nearon (2005) blir en minskad sannolikhet att revisorn rapporterar fel som upptäcks vilket vidare sänker revisionskvaliteten. Däremot förtydligar universitetslektorn (2022) och R2 (2022) att dessa risker bör vägas mot det tillkomna värdet och att längre revisionsuppdrag såsom realtidsrevision inte nödvändigtvis innebär mer kundkontakt trots det förlängda uppdraget.

7. Slutsats / sammanfattning

Kapitel 7 ämnar att sammanfatta de slutsatser som kunnat dras i det föregående kapitlet och dess analyser. Utefter samma struktur som applicerats genom uppsatsen så sammanställs de generella slutsatserna författarna kan dra utefter uppdelningen.

7.1 Sammanfattning

Den första aspekten av revisionskvalitet berör sannolikheten att revisorn hittar fel i klientens redovisning. Av analysen av teknisk kompetens i revisionsbranschen framgår det att digitaliseringen har gjort det svårare för juniora revisorer att lära sig grunderna då en del av dessa har tagits över av hjälpmedel vilket försvårar inläringen av grunderna bakom vad de gör. Det går även att konstatera att revisionsfirmor måste förbättra utbildningen av hur digitala program fungerar för att förbättra deras hantering av digitala system så att hela revisionsteamet har kunskap om systemet och inte bara en eller ett fåtal av dess medlemmar.

Av analysen framgår det att digitaliseringen påverkat revisionskvaliteten genom att tillföra en större mängd finansiell information i digital form. Automatiserade processer ger dessutom revisorerna möjligheten att använda denna information i bättre analyser. Mer djupgående analyser och resursallokering till prioriterade moment inom revisionen bekräftas av respondenterna. Djupare analyser ger större värde till klienter och forskning samt studiens respondenter anser att revisionskvaliteten ökar.

De digitala revisionsbevisen och den finansiella informationen som framställs med hjälp av digitala verktyg innebär på så vis ett mer effektivt revisionsarbete. Däremot kan den information som kommer i digital form medföra risker för revisionskvaliteten. Detta i form av mer främmande tekniker för manipulering av de digitala revisionsbevisen. Sammanfattningsvis kunde respondenterna se värdet av de digitala revisionsbevisen, även om det finns scenarion där det digitala formatet snarare kan försvåra en analys.

Den andra aspekten av studiens definition om revisionskvalitet handlar om sannolikheten att revisorn rapporterar fel. I syfte att uppnå en högre revisionskvalitet

krävs det en högre sannolikhet att revisorn rapporterar fel som upptäcks i klientens redovisning. Sannolikheten att revisorn rapporterar felet påverkas vidare av revisorns självständiga förmåga i förhållande till klienten. I den här uppsatsen har digitaliseringens påverkan på klientrelationer och revisorns oberoende studerats för att vidare analysera hur digitaliseringen kan påverka revisionskvaliteten.

Både teori och empiri bekräftar att digitaliseringen bidragit med närmare kundrelationer tack vare de digitala verktygen. Däremot krävs det att klienten ligger i samma utvecklingsfas som revisorn vad gäller digitalisering. Vidare bekräftar både teori och empiri att djupgående klientrelationer och längre revisionsuppdrag är ett hot mot revisorns oberoende. En annan effekt av digitaliseringen som både teori och empiri bekräftar handlar om ökandet av kringtjänster och därmed strategier kring kundval som vidare är ett hot mot revisorns oberoende. Kommersialisering så tätt inpå en revisionsenhet gör att en ekonomisk beroendeställning kan finnas, då revisorn ofta är den person som har mest kontakt med bland annat företagsledningarna.

Sammanfattningsvis innebär dessa förändringar som tillkommit till följd av digitaliseringen en negativ påverkan på revisorns oberoende. Den negativa påverkan innebär vidare enligt teorin en lägre sannolikhet att revisorn rapporterar fel i klientens redovisning vilket resulterar i en sämre revisionskvalitet.

Avslutningsvis har studien illustrerat konformiteten mellan tidigare forskning på området och den svenska marknaden, begränsat till empirins omfattning.

7.2 Framtida forskning

Gruppen har tre förslag på framtida forskning. Den första grundar sig i intervjun med universitetslektorn där en fråga som kom fram var om regleringen kring oberoende i Sverige är för stram och om detta hindrar revisorer från att utnyttja den kunskap som de får om ett bolag genom nära arbete. Ett annat möjligt framtida forskningsobjekt är att se hur digitaliseringen har påverkat revisionskvalitet inom andra länder eller regioner, här hade det även varit intressant med en jämförande studie för att se skillnaderna mellan digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen i olika länder. Vidare hade det även varit intressant att undersöka skillnaden mellan hur digitaliseringen har påverkat små och stora byråer.

8. Referenslista

Aktiebolagslag (2005:551)

Alles, M G. (2015). Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession. *Accounting horizons*, Vol. 29, Issue. 2, pp. 439-449, Tillgänglig Online: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.07.004> [Hämtad 2 Augusti 2022]

Alles, M G. Gray, G L. (2016). Incorporating big data in audits: Identifying inhibitors and a research agenda to address those inhibitors. *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 22, pp. 44-59, Tillgänglig Online: <https://doi-org.ludwig.lub.lu.se/10.1016/j.accinf.2016.07.004> [Hämtad 2 Augusti 2022]

Barbour, R S. (2001). Checklists for improving rigour in qualitative research: a case of the tail wagging the dog?. *BMJ: British Medical Journal*, Vol. 322, Issue. 7294, pp. 1115-1117, Tillgänglig Online: <https://www-jstor-org.ludwig.lub.lu.se/stable/25226718> [Hämtad 2 Augusti 2022]

Bierstaker James, L. Burnaby, P. Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: an assessment of the state of the art and implications for the future, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, Issue 3, pp. 159-164. Tillgänglig Online: <http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,uid&db=edsemr&AN=edsemr.10.1108.02686900110385489&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 30 April 2022]

Bryman, A. Bell, E. (2017) Företagsekonomiska forskningsmetoder. Tredje upplagan. Liber förlag

Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren Jr, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of auditing: From the traditional approach to the future audit. *Continuous auditing: Theory and application*, pp. 285-297, Emerald Publishing Limited. Tillgänglig Online: <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014> [Hämtad 20 Juli 2022]

Chou, C.L. Du, T. Lai, V. S. (2007). Continuous auditing with a multi-agent system, *Decision Support Systems*, Vol. 42, Issue 4, pp. 2274-2292, Tillgänglig Online: <http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,uid&db=edselp&AN=S0167923606001175&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 29 April 2022]

DeAngelo, L.A. (1981) Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics, Vol. 3. Issue. 3, pp. 183-199*, Tillgänglig Online:
https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0165410181900021?fr=RR-2&ref≡pdf_download&rr=73a9ea951dc9f16a [Hämtad 20 Juli 2022]

Eklöv, G. (2001). Auditability as interface: negotiation and signification of intangibles”.
Diss.
Stockholm: Univ., 2001. Tillgänglig online: <https://pubs.sub.su.se/5418.pdf> [Hämtad 22 Juli 2022]

FAR. (2016). Nyckeln till framtiden [pdf], Tillgänglig Online:
<https://www.far.se/globalassets/.pdf/nyckeln-till-framtiden.pdf> [Hämtad 29 April 2022]

FAR. (n.d a). Det här gör FAR. Tillgänglig Online:
<https://www.far.se/om-far/det-har-gor-far/> [Hämtad 2 Maj 2022]

FAR. (n.d b). FAR:s framtidsstudier. Tillgänglig Online:
<https://www.far.se/om-far/fars-framtidsstudier/> [Hämtad 28 April 2022]

FAR. (n.d c). Revision - En praktisk beskrivning, Tillgänglig Online:
https://www-faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/r/revision_en_praktisk_beskrivning/?q=Revision%20en%20praktisk%20 [Hämtad 29 April 2022]

Financial Reporting Council. (2019). Promoting Audit quality. Tillgänglig Online:
<https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance/promoting-audit-quality> [Hämtad 20 Juli 2022]

Forbes Insights, KPMG (2015). Audit 2020: A Focus on Change.
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/08/us-audit-2020-report.pdf>
[Hämtad 27 Maj 2022]

Fotoh, L.E. Lorentzon, J.I. (2021). The Impact of Digitalization on Future Audits,
Journal of Emerging Technologies in Accounting, Vol. 18, Issue 2, pp. 77-97, Tillgänglig Online:
<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=bth&AN=154426925&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 24 Mars 2022]

Friberg, F. (2017). Dags för uppsats: vägledning för litteraturbaserade examensarbeten.
3. uppl. Lund: Studentlitteratur.

Infrastrukturdepartementet. (n.d). Infrastrukturdepartementet. Tillgänglig Online: <https://www.regeringen.se/sveriges-regering/infrastrukturdepartementet/> [Hämtad 27 April 2022]

Knudsen, D.R. (2020). Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 36. Tillgänglig Online: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.100441> [Hämtad 16 Maj 2022]

Kvale, S. & Brinkmann, S. (2014). Den kvalitativa forskningsintervjun. Tredje reviderade upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Lascău, A. (2022). The benefits of audit digitalisation and effects on the work of auditors. *Annals of the University of Craiova: Economic Sciences Series*, Vol. 1, Issue 50, pp. 68-75, Tillgänglig Online: http://feaa.ucv.ro/annals/v1_2022/008.pdf [Hämtad 12 Maj 2022]

Larsson, L-G. (2007). Revision: Revisionskvalitet – vad driver och vad hotar?. *Balans*. Tillgänglig Online: https://www-faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/balans/2007/nr-5/balans_2007_n05_a0030/?q=Revision%3A%20Revisionskvalitet%20%E2%80%93%20vad%20driver%20och%20vad%20hotar%3F [Hämtad 20 Juli 2022]

Lombardi, D. R., Bloch, R. & Vasarhelyi, M. A. (2015). The Current State and Future of the Audit Profession. *Current Issues in Auditing*, Vol. 9, Issue, 1. pp. 10-16, Tilgänglig Online: <https://doi.org/10.2308/ciia-50988> [Hämtad 2 Augusti 2022]

Lunds Universitet. (2021). Kombinera sökord - Boolesk söklogik, Tillgänglig Online: <https://libguides.lub.lu.se/c.php?g=296903&p=1988037> [Hämtad 21 April 2022]

Manita, R. Elommal, N. Baudier, P. Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 150. Tillgänglig Online: https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0040162518320225?ref=pdf_download&fr=RR-2&rr=73aa2aeb3d289900 [Hämtad 22 Juli 2022]

Marténg, C. (2022). Revisorns oberoende. *Balans*. Tillgänglig Online: https://www-faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/balans/2022/nr-1/balans_2022_n01_a0010/?q=revisorns%20oberoende [Hämtad 9 Maj 2022]

Min. C, Chychyla, R. and Stewart, T. (2015) Big Data Analytics in Financial Statement Audits, *Accounting Horizons*, Vol. 29, Issue 2, pp. 423–429, Tillgänglig Online: <https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&>

[AuthType=ip.uid&db=bth&AN=103541034&site=eds-live&scope=site](#) [Hämtad 4 April 2022]

Moberg, K. Valentin, N. Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn: oberoende, ansvar, tystnadsplikt*. Fjärde upplagan. Norstedts Juridik

Nasser, A. Wahid, A. Nazri, M. Hudaib, M. (2006). Auditor-client relationship: the case of audit tenure and auditor switching in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, Issue 7, pp. 724-737, Tillgänglig Online:
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686900610680512/full/pdf?title=auditorclient-relationship-the-case-of-audit-tenure-and-auditor-switching-in-malaysia&fbclid=IwAR3os68duIY6SfeTM4Ff7TX9AMNjnRQR3gXE97SJf2NxgkgEfSxo2OEjU-Y> [Hämtad 18 Maj 2022]

Nearon, B.H. (2005). Foundations in Auditing and Digital Evidence, *CPA Journal*, Vol. 75, Issue 1, pp. 32-33, Tillgänglig Online:
<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=bth&AN=15594717&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 13 Maj 2022]

Raphael, J. (2017). Rethinking the audit, *Journal of Accountancy*, Vol. 223, Issue 4, pp. 29-32, Tillgänglig Online:
<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=bth&AN=122600698&site=eds-live&scope=site> [Hämtad 24 April 2022]

Rennstam, J. Wästerfors, D. (2015). *Från stoff till studie: om analysarbete i kvalitativ forskning*. Första upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Revisorsinspektionen. (n.d). Om Revisorsinspektionen. Tillgänglig Online:
<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/> [Hämtad 29 April 2022]

Revisorsinspektionen. (2021). Tematillsyn - digitalisering och användning av automatiserade verktyg och tekniker. Tillgänglig Online:
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/rapporter-fran-tematillsyn/tematillsyn--digitalisering-och-anvandning-av-automatiserade-verktyg-och-tekniker.pdf> [Hämtad 6 Maj 2022]

Regeringskansliet. (2021). Sverige i toppen i ny rankning över EU:s mest digitaliserade länder. Tillgänglig Online:
<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2021/11/sverige-i-toppen-i-ny-rankning-over-eus-mest-digitaliserade-lander/> [Hämtad 24 Juni 2022]

Salijeni, G. Samsonova-Taddei, A. Turley, S. (2021). Understanding How Big Data Technologies Reconfigure the Nature and Organization of Financial Statement Audits: A sociomaterial Analysis. *European Accounting Review, Volume. 30, Issue. 3, pp. 531.555*, Tillgänglig Online: <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1882320> [Hämtad 27 Maj 2022]

Svanström, T. (2008). Revision och rådgivning Efterfrågan, kvalitet och oberoende [pdf]. Tillgänglig Online: <http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:141745/FULLTEXT01.pdf> [Hämtad 13 Maj 2022]

Teck-Heang, L. Ali, A M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 4, Issue. 12*, Tillgänglig Online: https://www.researchgate.net/publication/339251518_The_evolution_of_auditing_An_analysis_of_the_historical_development [Hämtad 2 Augusti 2022]