



SÖDERTÖRN UNIVERSITY | STOCKHOLM
sh.se

Digital omställning under Covid-19

Hur har revisionsprocessen och kvaliteten påverkats?

Av: Alice Sarkis och Maria Demirian

Handledare: Natallia Pashkevich

Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper

Kandidatuppsats 15 HP

Företagsekonomi C med inriktning mot redovisning | Vårterminen 2022

Förord

Inledningsvis vill vi rikta ett stort tack till studiens medverkande och till det mottagna stödet i skrivandet av denna uppsats. Vi vill särskilt tacka våra respondenter vilka visat stort engagemang för ämnet och deltagit trots pågående pandemi, utan er tid och kunskap hade denna studie inte varit möjlig. Vidare vill vi tacka för seminariegruppens och opponenternas feedback som ständigt förbättrat uppsatsen under dessa månader. Slutligen riktar vi ett stort tack till vår handledare Natallia Pashkevich som gett oss god handledning under skrivandets gång.

Stockholm, 2022-08-16

Alice Sarkis

Maria Demirian

Sammanfattning

Inledning: Det oväntade utbrottet av Covid-19 som kom under 2020 drabbade över en natt hela världens befolkning, branscher och företag. Även revisionsbranschen och dess revisorer har påverkats av pandemin och den medföljande krisen. På grund av krisen som pandemin orsakat har många företagsledningar behövt tänka om samt ta fram nya strategier för fortsatt drift. Revisionsbolagen och dess revisorer har tvingats göra en digital omställning och arbeta på distans med hjälp av digitala verktyg för att fortsätta revisionsarbetet.

Syfte: Syftet med studien är att försöka bedöma revisorers upplevda förändring av revisionsprocessen och kvaliteten i samband med den digitala omställning som skett under Covid-19. Vi vill även se om effekterna kan förklaras utifrån IT-tillämpning och användning beroende på byråtillhörighet, då tidigare forskning tyder på att mindre revisionsbolag är bättre på IT-implementering, användning och är snabbare på att ställa om.

Metod: Studien använder kvalitativ forskningsmetod i form av semistrukturerade intervjuer. Resultatet är inhämtat av sju auktoriserade revisorer från revisionsbolag i olika storlek i Sverige.

Slutsats: Den slutsats som kan dras av studien är att pandemin har utgjort en katalysator för digitaliseringen i revisionsbranschen. Av revisionsprocessens tre delar var granskningsfasen den mest påverkade delen, där informationsutbytet försvårats vilket lett till längre ledtider. Kvaliteten har inte drabbats i stor omfattning. Det kan konstateras en viss skillnad i digitala förutsättningar mellan revisionsbyråer.

Nyckelord: Digitalisering, Revision, Revisionsprocessen, Revisionskvalitet, Byråtillhörighet, IT-användning, IT-tillämpning, Covid-19

Abstract

Introduction: The unexpected outbreak of Covid-19 that came in 2020 affected the entire world's population, industries and companies overnight. The auditing industry and its auditors have also been affected by the pandemic and the following crisis. Due to the crisis caused by the pandemic, many company managements have had to rethink and develop new strategies for continued operations. The audit companies and their auditors have been forced to make a digital transition and work remotely using digital tools to continue the audit work.

Purpose: The purpose of the study is to try to assess auditors' perceived change in the audit process and quality in connection with the digital transition that took place during Covid-19. We also want to see if the effects can be explained based on IT application and use depending on agency affiliation, as previous research indicates that smaller audit firms are better at IT implementation, use and are quicker to change.

Method: The study uses a qualitative research method in the form of semi-structured interviews. The results were obtained by seven authorized auditors from audit firms of various sizes in Sweden.

Conclusion: The conclusion that can be drawn from the study is that the pandemic has been a catalyst for digitization in the auditing industry. Of the three parts of the audit process, the review phase was the most affected part, where the exchange of information was made more difficult, which led to longer lead times. The quality has not suffered to a large extent. It can be noted that there is a certain difference in digital conditions between audit firms.

Keywords: Digitization, Audit, Audit process, Audit quality, Agency affiliation, IT use, IT application, Covid-19

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	3
1.3 Syfte	5
1.4 Forskningsfråga	6
1.5 Avgränsning	6
2. Teoretisk referensram	7
2.1 Digitalisering	7
2.2 Covid-19 pandemin	10
2.3 Revision	10
2.4 Revisionsprocessen	11
2.4.1 Planering	12
2.4.2 Granskning	12
2.4.3 Rapportering	13
2.5 Revisionskvalitet	14
2.6 Byråttillhörighet och digitala förutsättningar	15
2.7 Professionsteorin	16
2.8 Institutionell teori	17
2.9 Komfortteorin	18
2.10 Sammanfattning av teoriavsnitt	20
3. Metod	21
3.1 Forskningsdesign och metodval	21
3.1.1 Semistrukturerade intervjuer	22
3.1.2 Intervjuguide	23
3.2 Val av respondenter	24
3.3 Datainsamling	24
3.4 Tillvägagångssätt	26
3.4.1 Genomförande av intervjuer	26
3.4.2 Inspelning och transkribering	26
3.5 Uppsatsens kvalitet	27
3.5.1 Tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering	28
4. Empiri och resultat	29
4.1 Sammanställning av intervjuer	29

4.1.1 Revisionsprocessen med hänsyn till digital omställning och Covid-19	30
4.1.2 Revisionskvalitet med hänsyn till digital omställning och Covid-19	34
4.1.3 Byråttillhörighet och digitala förutsättningar	35
4.2 Sammanställning av Empiri	38
5. Analys	40
5.1 Revisionsprocessen med hänsyn till digital omställning och Covid-19.....	40
5.1.1 Planeringsfasen	41
5.1.2 Granskningsfasen	43
5.1.3 Rapporteringsfasen	45
5.2 Revisionskvalitet med hänsyn till digital omställning och Covid-19	46
5.4 Byråttillhörighet och digitala förutsättningar.....	48
6. Slutsats och diskussion.....	50
6.1 Slutsats.....	50
6.2 Diskussion.....	52
6.3 Förslag till framtida forskning	53
Referenslista.....	54
Bilaga 1	59

1. Inledning

Det inledande kapitlet presenterar bakgrunden till forskningsområdet genom att redogöra för hur samhället, branscher och företag påverkas av den pågående Covid-19 pandemin. Fortsättningsvis följer en problematisering av det valda området där det lyfts fram hur revisionsbranschen och revisionsprocessen påverkas av krisen. Avslutningsvis presenteras studiens syfte och frågeställning.

1.1 Bakgrund

Det oväntade utbrottet av Covid-19 som kom under 2020 drabbade över en natt hela världens befolkning, branscher och företag. Coronautbrottet och pandemin har haft en kraftig påverkan på världsekonomin och den svenska ekonomin, samtidigt är det tydligt att olika delar av näringslivet drabbats olika hårt av krisen (Ekonomifakta, 2020). Krisen resulterade i en ekonomisk aktivitetsminskning och utsatte hela arbetsmarknaden för en stor chock.

Restriktionerna som följde ledde till en omfattande efterfrågeminskning som i sin tur påverkat ekonomin negativt. De ekonomiska konsekvenserna försatte företagen i en försvårad situation och innebär fortfarande en förändrad vardag för många. Idag är många av restriktionerna i Sverige och i omvärlden borttagna och en återhämtning pågår. Krisen är dock ännu inte över utan för många är den fortfarande högst närvarande (Svenskt näringsliv, 2022).

Även revisionsbranschen och dess revisorer har påverkats av pandemin och den medföljande krisen. Många branscher och företag har mer eller mindre tvingats förändra sitt arbetssätt för att anpassa sig till de nya omständigheterna. Förändringen har lett till ett mer digitalt arbetssätt och har påskyndat digitaliseringen inom området (Glanz-Hadjipetri, 2020).

Digitaliseringen har blivit ett viktigt verktyg i de branscher vars anställda har möjlighet att arbeta på distans. Möten har gått från att ske fysiskt till att ske digitalt vilket har medfört effektiviseringsmöjligheter i revisorns arbetssätt och i revisionsprocessen.

Vid fysiska möten finns det många aspekter att beakta såsom transport och mötesplats (Glanz-Hadjipetri, 2020). Ökningen av digitalt distansarbete har därmed ställt högre krav på digitala

lösningar som fungerar bra så att arbetssättet och kvaliteten på revisionen inte påverkas negativt (Hay et al. 2021)

Revisorsinspektionen (2021) menar att revisorer nu måste fokusera mer på sitt oberoende och trovärdig finansiell rapportering i större utsträckning än tidigare då arbetet inte kan ske på samma sätt som tidigare. Detta är en viktig aspekt då det annars kan leda till ett icke-korrekt arbetsutförande av revisorn, som i sin tur kan rubba revisorns oberoendeställning. Oberoendet är väsentligt i en revisors arbete och innebär att denne ska vara opartisk, objektiv och agera som en tredje part till intressenten för att kunna revidera på ett så tillförlitligt och trovärdigt sätt som möjligt (Carrington, 2014). Att god revisions sed följs vid utförandet av revisionen är av väsentlighet. De tre grundpelarna en revisor måste förhålla sig till är oberoende, tystnadsplikt samt kompetens. För att skapa tilltro till de uttalanden revisorn gör krävs oberoende, och tystnadsplikt är viktigt för genomförandet av revisionen för att information om ett företags revision inte ska läcka ut till andra som inte är berättigade till denna. Kompetens krävs för att kunna dra rätta och korrekta slutsatser av den presenterade informationen (ibid).

För att kunna förstå den digitala omställning som idag skett och inte tidigare hade varit möjlig är det av stor betydelse att förstå hur digitalisering påverkat revisionsbranschen och hur användning samt implementering av den skiljer sig mellan olika aktörer på marknaden. En av de viktigaste frågorna inför framtidens revision är trots allt digitalisering och automatisering (FAR, 2016). Digitaliseringen är en av de starkaste förändringskrafterna i den globala världen och förändringen i revisionsbranschen har bara börjat. Enligt FAR's framtidsstudier står branschen inför ett paradigmskifte, och det gäller för aktörerna att anpassa och förbereda sig inför denna förändring (ibid, s. 38). Utan den digitala utvecklingen som skett inom revisionsbranschen hade den omställning revisorer behövt göra under pandemin inte varit möjlig. Digitaliseringen och användningen av IT-verktyg har gett revisorer möjligheten att arbeta hemifrån, något som för några år sedan inte hade varit tänkbart.

Revision har genomgått omfattande förändringar historiskt fram tills idag till följd av informationsteknologi och sedan internets genombrott på 80-talet (Schön 2014, s. 409). Många delar av arbetet har digitaliserats och automatiseringsarbetet fortsätter för att effektivisera delar av revisionsprocessen. Inte minst efter Covid-19 pandemins intåg har företagen lagt extra krut på utvecklingen och användningen av IT-verktyg i sina verksamheter

och dagens revisions yrke är trots sitt stabila rykte i aggressiv utveckling. I syfte att ligga i framkant i den digitala utvecklingen och hantera de utmaningar Covid-19 burit med sig investerar revisionsbolagen mycket resurser inom informationsteknik. Många av revisionsbolagen ökade eller till och med fördubblade sina investeringar under Covid-19 inom informationsteknik. År 2021 investerade PWC 12 miljarder dollar inom IT (Wall street Journal, 2021), Deloitte (2021) har nyligen dubblat sina investeringar inom området och många av revisionsbolagen följer i samma spår för att behålla sina positioner på marknaden och göra det bästa utav pandemin.

Journal of Accountancy (2017) menar att investeringar inom IT behövs för att möta marknads behov, ur investerares, företag och kapitalmarknadens perspektiv, och kommer innebära en förändrad revision i framtiden. Under Covid-19 har marknads behov varit att få samma, om inte bättre revisionskvalitet än innan pandemin under de speciella omständigheterna att revisorerna och intressenterna behöver arbeta hemifrån.

Nya krav har ställts på revisorns arbetsätt och beteende till följd av digitaliseringen, detta då revisorernas arbetsprocess förändrats på så vis att det är allt fler digitala möten samt minskning av tjänsteresor. Revisionen idag har tvingats bli mer platsoberoende och digitaliseringen har hjälpt revisorer att leverera tjänster på nya sätt vilket gjort arbetet mer flexibelt (PWC, 2021).

1.2 Problematisering

På grund av krisen som pandemin orsakat har många företagsledningar behövt tänka om samt ta fram nya strategier för fortsatt drift. Den verkliga utmaningen för företagare var det långsiktiga införandet av karantän. Företagen och dess revisorer har tvingats göra en digital omställning och arbeta på distans, via internet och med hjälp av digitala verktyg.

Implementeringen av informationsteknik har gått långsamt framåt i branschen trots omfattande investeringar, men covid-19 har resulterat i ett stort kliv framåt inom digitalisering i området. Pandemin fungerade som en katalysator för förändring då digitaliseringen och användningen av digitala verktyg i revisionsarbetet gått långsamt framåt tills pandemins intåg (Castka 2021; Nezhyva 2020). Då virusets utbrott var en chock för alla, var ingen beredd på den förändring som uppstod när människor tvingades ställa om till ett nästan helt digitalt

distansarbete. Omställningen blev snabbare och mer djupgående än vad både människor och företag hade kunnat förvänta sig när de snabbt behövde anpassa sig inför denna förändring (Castka et al. 2020).

Rajiv et al. (2002) menar att IT-investeringarna som revisionsbyråerna gör tyder på betydande produktivitetsvinster efter implementeringen av tekniken. Densamma nämner också Matt et al. (2015) att företag tar idag initiativ för att forska utvecklingen som pågår i branschen och hur det påverkar företaget. De menar att utnyttjande och implementering av IT påverkar stora och betydande delar i företaget såsom produkter, affärsprocesser etcetera. Likaså att informationsteknikens potentiella fördelar är många och omfattar ökad försäljning eller produktivitet, men även innovationer inom värdeskapande. Vidare menar Matt et al. (2015) att implementering av nya IT-tekniker och omställningar går trögt i revisionsbolag av större storlek, men snabbare i mindre revisionsbolag där de snabbt kan ställa om och anpassa sig till användandet av IT-verktyg.

Jordan Lowe et al. (2018) skriver att revisionsbolagen idag utnyttjar utvecklingen och använder sig av IT (informationsteknologin) för att kunna förbättra revisionens kvalitet och effektivitet trots att det fortfarande råder brister i vägledningen för dess användare att fastställa hur IT ska kunna användas. Revisorer inom The Big 4 inte är mer benägna att använda sig av IT i sitt arbete än icke Big 4. Implementeringen av nya tekniker i stora revisionsbolag går långsammare framåt. Det finns ett fåtal indikationer i studien där revisorer som inte är Big 4 verkar ha tagit ledningen i utvecklingen, att implementeringen i mindre företag kan genomföras mer effektivt då den inte är lika omfattande. De menar med andra ord att det inte finns stora skillnader i användningen av IT mellan stora och små företag men att allmänt har revisorer ökat användningen av alla IT-applikationer under de senaste 10 åren. Dessutom finner de bevis för att revisorer kanske föredrar att använda ännu mer IT i sina revisioner än vad de gör idag, tekniken finns men implementeringen går trögt (ibid).

Den digitala utvecklingen och nuvarande omställningen medfört många effektiviseringsmöjligheter (Jordan Lowe et al. 2018; Matt et al. 2015; Nezhyya 2020) men under 2020 valde Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) att studera effekten av Covid-19 på revisionsbolagens arbetssätt. Den globala undersökningens resultat tyder däremot på att, på grund av krisen orsakad av pandemin, har revisorer stött på problem som att locka nya kunder, hålla deadlines samt upprätthålla god kundservice och

revisionskvalitet. Resultatet tyder även på att många revisorer upplever en svårare informationsinsamling, ökad revisionsrisk samt svårigheter med att fortsätta med revisionsarbetet under omständigheterna. Trots problemen förknippade med Covid-19 bör revisionen utföras i full överensstämmelse med standarderna, även om slutförandet av revisionen kan ta längre tid under omständigheterna. Därför förenklar användningen av informationsteknik revisorns arbete samt genomförandet av revisionen med hjälp av just datorteknik (Nezhyva, 2020).

Även TIC-tjänster (Provning, Besiktning och Certifiering) påverkades allvarligt av pandemin, vilket främst berodde på reserestriktioner och karantän som hindrade revisorer och inspektörer från att besöka anläggningar, vilket också påvisar ökad revisionsrisk och svårare bevisinsamling (Castka 2021; Castka et al. 2020).

Sharma et al. (2022) har till skillnad från ACCA kommit fram till att revisorer tycks starkt stödja integration av framväxande teknologier i granskningsarbetet efter pandemin i arbetet kring säkerställandet av dataprecision och transparens. Revisorer har visat på ett stort intresse att fortsätta revisionen på distans och vill gärna fortsätta upprätta god revisionskvalitet på distans i framtiden, något de menar är fullt möjligt.

Digitalisering har varit väsentlig inför denna omställning och har enligt forskare bidragit med mycket möjligheter till revisionsbranschen, men kan även innebära risker samt produktivitetsförluster enligt andra (Castka 2021; Castka et al. 2020; Nezhyva 2020; Jordan Lowe et al. 2018). Många revisorer verkar ha stött på svårigheter till följd av Covid-19 och den efterföljande digitala omställningen, samtidigt som andra revisorer visar ett stort intresse på att fortsätta det nya digitala arbetssättet inom revisionsbranschen (Sharma et al. 2022).

1.3 Syfte

Syftet med arbetet är att försöka bedöma revisorers upplevda förändring av revisionsprocessen och kvaliteten i samband med den digitala omställning som skett under Covid-19. Vi vill även se om effekterna kan förklaras utifrån IT-tillämpning och användning beroende på byråtillhörighet, då tidigare forskning tyder på att mindre revisionsbolag är bättre på IT-implementering, användning och är snabbare på att ställa om.

1.4 Forskningsfråga

- Hur har revisionsprocessen och revisionskvaliteten påverkats efter Covid-19 och den digitala omställning som behövt ske som följd av pandemin?
- Finns det skillnad i digitala förutsättningar mellan revisionsbyråer i större och mindre storlek?

1.5 Avgränsning

Studiens respondenter avgränsas till verksamma revisorer i Sverige, som har arbetat före, under och efter pandemin. Revisionsbyråer av större storlek i studien menas vara revisionsbyråer inom The Big 4 och av mindre storlek menas resterande revisionsbyråer. De stora revisionsbyråerna vilka tillhör Big 4 är PWC, KPMG, Deloitte och Ernst & Young.

2. Teoretisk referensram

I detta kapitel presenteras den teoretiska referensramen vilket kommer vara utgångspunkten i vår analys. Inledningsvis redogörs professionsteorin, institutionella teorin samt teorin om komfort. Teorierna kan kopplas till studien på så vis att det förklarar samt skapar djupare förståelse för varför revisionsyrket är en profession samt varför revisionsbolag idag inte agerar på samma vis som innan krisen. Då Coronakrisen även kan leda till att revisorer behöver vidta fler åtgärder för att uppnå komfort anser vi att teorin om komfort är relevant till studien. Kapitlet kommer även innehålla en beskrivning av Coronakrisen och vidare kommer revisionsprocessens tre steg planering, granskning och rapportering redogöras. Slutligen kommer en diskussion kring hur pandemin påverkat revisionsprocessen samt en diskussion kring digitala förutsättning beroende på byråtillhörighet.

2.1 Digitalisering

Digitaliseringen utvecklas ständigt än idag men är ett svårdefinierat begrepp. I enkelhet sagt är det den process som förbättrar och effektiviserar en produkt eller verksamhet. Det är en del av en teknologisk process som med hjälp av digital teknik förändrat egentligen alla branscher och är något som präglar och genomsyrar hela samhället (Reis et al. 2020). Vid digitaliseringens intåg handlade det ursprungligen om att i tekniska sammanhang omvandla analog information till digital information, exempelvis genom att spela in ljud eller skanna bilder till digital information i form av siffror. Detta är egentligen det första steget där digitala data skapas och denna process kallas för *digitisering* (informationsdigitalisering). Digitalisering handlar inte bara om denna omvandling utan om hela den digitala utvecklingen. Digitalisering är den processen som möjliggör att digitiserad data blir användbar och meningsfull (Gobble, 2018).

Digitisering - Första steget där digital information skapas.

Digitalisering - Andra steget där digitala teknologier används i verksamheten. Identifiering av nya affärsmöjligheter som digitalisering medför identifieras.

Digital transformation - Tredje steget där förändring av arbetssätt sker för att skapa värde för kunderna. Det gamla avvecklas.

Figur 1. Digitisering, digitalisering och digital transformation.

Kommentar: Egenarbetad figur som särskiljer och visar samband mellan tre viktiga begrepp

Numera handlar digitalisering om verksamhetsomvandling och syftet med digitalisering kan vara att automatisera manuella processer, ersätta pappersblanketter men även öka tillgången och försörjningen av information på ett plats- och tidsberoende sätt. Digitalisering kombinerar användningen av digitaliserad information och digitala teknologier i en process för att skapa nya kommunikations- och arbetssätt. Begreppet *digital transformation* som också ofta förekommer och som många företag påstått sig gått igenom är egentligen en sammanfattning av effekten av ovan nämnda begrepp, digitalisering och digitisering. Detta är det sista steget i digitaliseringsprocessen där avvecklingen av det gamla sker och arbetssättet förändras för att skapa värde för kunderna. Det är även viktigt att särskilja på digitalisering och automatisering. Automatisering är ett exempel på digitalisering och handlar om att ersätta processer som tidigare kanske gjorts manuellt, uppgifter vilka är monotona och rutinmässiga (Gobble, 2018).

Informationsteknik (IT) är ett samlingsbegrepp som innefattar tekniska möjligheter som datateknik och telekommunikation och inkluderar många andra tekniker som Big Data, Blockchain teknologi och Artificiell Intelligens (Svavarsson 2005, s. 6). AI och Big data är två av de främsta nya digitala teknikerna vilka revisionsbolagen använder sig av för att automatisera revisionstjänster och det är där stora delar av investeringarna i syfte att ligga i framkant i den digitala utvecklingen (PWC 2021; Deloitte 2021).

Digitaliseringens utveckling har skett otroligt snabbt sedan fenomenet uppkom. När näringslivets omvandling skedde under 80-talet med den tredje industriella revolutionen (digitala revolutionen) innebar det ökad tillväxt inom många branscher. Den nya informationstekniken fick tidigt större spridning i USA:s ekonomi än andra länder, och tack vare en allmänt hög inkomstnivå ökade efterfrågan på tjänster och företag ville därför pröva ny teknik som kunde spara på arbetsinsatser. På den tiden, likt idag, innebar IT en stor konkurrensfördel. Det intressanta är, trots att tillväxten var hög tack vare ökad sysselsättning efter informationsteknikens intåg var produktivitetssökningen emellertid mycket svag. Detta fenomen förbryllade ekonomer som menade att den tekniska förändringen var omfattande. Man trodde att investeringarna inom IT skulle leda till effektiviseringsvinster. Detta fenomen namngavs av dåtidens ledande amerikanske ekonom Robert Solow som *produktivitetsparadoxen*. Ett välkänt uttalande från honom är *“Datorer syns överallt, förutom i produktivitetsstatistiken”*. Vad paradoxen handlar om är att det tar tid tills man ser resultatet av en IT-investering (Schön 2014, s. 428).

Fortfarande idag anses vi befinna oss i ett nytt paradigmskifte med alla innovationer digitaliseringen medfört och digitaliseringen har minst sagt medfört både utmaningar och möjligheter i alla branscher, men även inom revisionsbranschen då mycket skedde manuellt tidigare. Även inom revisionsbranschen som utgör en viktig samhällsfunktion har mycket utvecklats enormt och som tidigare nämnts i studien ligger den fortfarande i en utvecklingsfas där digitalisering står i centrum.

För att bibehålla sin konkurrenskraft och öka produktiviteten i verksamheten är digitalisering av väsentlighet (Journal of Accountancy, 2017). Idag sker redan en stor del av revisionen digitalt, men Jordan Lowe et al. (2018) menar att det fortfarande råder brister i utvecklingen där vägledning och anvisningar för användandet saknas. Sharma et al. (2022) menar att revisorer starkt stödjer denna utveckling och inte ser svårigheter. Trots omfattande investeringar inom informationsteknik verkar implementeringen av de nya teknikerna innebära nya utmaningar som i sin tur påverkar produktiviteten. Det intressanta är att vi kan se detta fenomen historiskt, där implementeringen av nya tekniker innebar störningar i produktivitetsstatistiken och där lönsamheten av investeringarna inte visade sig förrän 10–15 år senare. Matt et al. (2015) menar även att det är storleken av företaget som är en avgörande faktor i hur väl företaget implementerar nya IT-tekniker innan man kan se nyttan av denna.

2.2 Covid-19 pandemin

Covid-19 eller Corona pandemin har som tidigare nämnts påverkat hela världen, befolkningen och dess företag. Restriktioner infördes såsom karantän och isolering för att kunna minska smittspridningen. Omställningen var central för de flesta företagen och branscherna, även revisionsbranschen fick ställas om och hela arbetssättet förändrades. Omställningen orsakad av Covid-19 har påverkat företagens ekonomiska rapporteringar och revisorns arbete där det som sagt i stället fick ske digitalt. Omställningen och utvecklingen ägde rum snabbt efter att krisen utlöste. Restriktionerna innebär även att människor ändrar sina beteenden och agerar annorlunda för att kunna minska smittspridningen. Omställningen som människor fick leva efter under krisens gång kommer troligen ha en permanent effekt på människans beteende kring pandemier (Melin, 2020).

Revisionsbranschen drabbades likt många andra branscher, där förseningar och utmaningar uppstod för att kunna leverera revision i samma kvalitet som innan. Pandemin ställde om arbetsprocessen och revision fick ske digitalt samt på distans (Hay et al. 2021). Covid-19 har inneburit många risker och utmaningar för revisionsbranschen där revisionsrisker uppstod på grund av restriktioner och distansarbetet som hindrar revisorn att vara ute och utföra sina granskningar. Revisorer upplever även svårigheter att locka nya kunder, bibehålla tidsgränser och bevara en god relation till kunden, trots det ska revision ske enligt standarderna (Nezhyva, 2020).

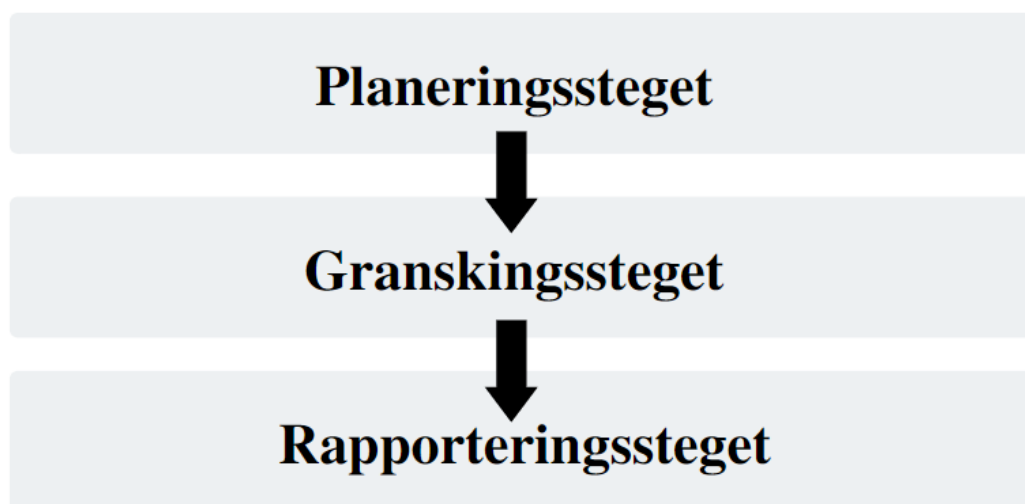
2.3 Revision

Revision eller audit såsom det heter på engelska, är en oberoende granskning av ett företags finansiella rapporter och görs av en auktoriserad revisor. Revisorns roll är en viktig samhällsfunktion som skapar trygghet och tillit inom näringslivet, då det är revisorer som går tillbaka och noggrant undersöker redovisningen, förstår den och rättar till det som är fel (Carrington, 2014). Med andra ord kan revision förklaras som en granskning av ett företags redovisning som omfattar bland annat bokföring, årsredovisning med mera. Det är revisorn som är den oberoende parten som granskar företagsledningen. Revisionen ska enligt aktiebolagslagen genomföras enligt god redovisningssed. Revisorn har tre grundpelare som är oberoende, tystnadsplikt och kompetens, (Visma, 2018).

Revision behövs för att företagsintressenter såsom kreditgivare, leverantörer, kunder med mera ska bilda tillit för den information som företag kommer ut med om sin ekonomiska situation och förvaltning. Styrelsen och Vd:n är de ansvariga organen för denna information, revisorn finns till för att genom sin revisionsberättelse på ett oberoende sätt kvalitetssäkra informationen. Det är genom revision som trovärdigheten på företagets finansiella information ökar. Likaså är revision en utgångspunkt för ett väl fungerande näringsliv och samhälle (FAR, u.a.).

2.4 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen är ett tillvägagångssätt för hur en revisor ska genomföra sitt arbete på ett sätt de omfattar med alla väsentliga områden kring organisationens revision. Processen vanligtvis delas in i tre olika etapper vilket är *planering, granskning och rapportering*. Revisorn ska under denna process yttra sig om årsredovisning, bokföring och förvaltningen. Alla etapper är sammankopplade och det första steget ska vara fullgjort innan nästa steg påbörjas (FAR, u.a.).



Figur 2. Revisionsprocessen

Kommentar: Egenarbetad figur som utgår ifrån Carringtons tre element inom revisionsprocessen (2014)

2.4.1 Planering

Första steget inom revisionsprocessen är planering och handlar om att ta emot, utvärdera och dra slutsatser utifrån revisionsbeviset. Här är det viktigt att revisorn skapar sig full förståelse om kundens verksamhet, dess redovisningssystem men även system för intern kontroll för att vidare kunna planera revisionen och utarbeta en effektiv ansats för den. Planering är en viktig och central del av arbetet där revisorn ska bestämma vilka delar som ska granskas men även hur, när och av vem. Dessa delar kan exempelvis vara affärsprocesser, faktureringsystem eller kanske en post i resultat- eller balansräkningarna som ska granskas.

I och med att alla företag är unika i deras arbetsätt är även granskningen unik för deras redovisningssystem, där grundtanken för en funktionell planering av revisionen är att revisorn ska bilda sig en bra uppfattning om organisationen. God kunskap om den reviderade organisationen är utgångspunkten för en kvalificerad och fungerande planering. Därför inleds revisionen med informationssamling där revisorn samlar in, utvärderar och bedömer en stor mängd information, genom det kan revisorn bekanta sig med interna och externa förhållanden som exempelvis bransch, kunder och försäljning, IT-användning med mera. Dessutom ingår i första steget riskbedömningar och jämförelser av information för föregående år. Det resultat man får av informationsinsamlingen används såväl till revision av styrelsens och VD:s förvaltning som till årsredovisningen och bokföring. En väl fulländad informationssamling leder till en god basis för revisorn för att planera granskningen på, med fokus på områden där risken för avgörande fel är mest markant (FAR, u.a.).

2.4.2 Granskning

Andra steget i processen är granskningssteget och syftar till att vara ett underlag för revisorns ställningstaganden i revisionsberättelsen. Revisionsuppdraget planeras och granskas på olika sätt beroende på hur god intern kontroll organisationen har, men också hur stor är risken för avgörande fel. Med granskning menas att revisorn ska granska bolagets årsredovisningar, bokföring och dessutom styrelsens och VD:s förvaltning. Revisorn ska även dokumentera arbetet på ett åskådligt sätt. Granskningen av årsredovisningen inriktar sig på att ge underlag för bedömning av olika situationer som bland annat är om informationen som står i resultaträkningen ger en rättvisande bild av organisationens resultat. Granskningen innefattar även andra faktorer som är viktiga att beakta så som tillgångar och skulder, företagets

egendom och förpliktelser som redovisas verkligen existerar och är korrekt värderade. Revisorn beaktar även huruvida den ekonomiska informationen i årsredovisningen ger en rättvisande och korrekt bild av företagets resultat och ställning. Revisorn införskaffar revisionsbevis för granskningen av förvaltning även för att bedöma om försummelse av styrelseledamot eller VD förekommer och om det kan orsaka betalningsskyldighet gentemot företaget. Likaså utförandet av bokföringsskyldigheten och andra försummelser enligt aktiebolagslagen. Det finns det två olika granskningsmetoder, *granskning av kontroll* eller *substansgranskning* som revisorn själv väljer vilken som ska utgå ifrån och beror på kvaliteten på den interna kontrollen. Revisorn väljer det sättet som med högsta effektivitet leder fram till granskningsmålet. Om företagets interna kontroll fungerar väl ska revisorn välja substansgranskning, då den anses vara mest effektiv även i de fallen när det är dyrt och svårt att verifiera den interna kontrollen, eller vid mindre bolag som helt eller delvis saknar intern kontroll. Granskning av kontroll är att revisorn gör bedömningar av den interna kontrollen och vad den säger om företagets system, där resultatet av kontrollen ibland kan leda till att revisorn inte behöver utföra en lika omfattande kontroll året därpå om företaget fortfarande använder sig av samma system (FAR, u.a.).

2.4.3 Rapportering

Tredje och sista steget inom revisionsprocessen är rapportering. Steget innefattar interna och externa rapporter samt dokumentation. Med andra ord lämnar revisorn både muntliga och skriftliga rapporter till beslutsfattare i organisationen. Rapporterna kan innehålla allt ifrån observationer till olika kritiska synpunkter på den interna kontrollen i företaget. Dessutom kan rapporterna innehålla eventuella brister i den interna kommunikations- och informationssystemen, exempelvis kan handla om att styrelsen inte snabbt får information om avvikelser. Förutsatt att revisorn lämnar kritiska synpunkter måste denne lämna förslag på förbättringar, därefter ska synpunkter och fel rättas till av företaget innan det blir dags för revisionsberättelsen.

Väsentliga fel som uppkommer ska i första hand rapporteras till VD men kan ibland även rapporteras till styrelsen. Alla väsentliga fel som hindrar årsredovisningen från att upprättas enligt årsredovisningslagen eller enligt god redovisningssed måste också rapporteras i revisionsberättelsen. Slutligen handlar rapporteringsfasen om att revisorn sammanfattar sin granskning och uttalar sig om företagets årsredovisning, bokföring och styrelsens samt VD:s

förvaltning, rapporterar även vilka felaktigheter det finns och vilka dess åtgärder är (FAR, u.a.).

2.5 Revisionskvalitet

Begreppet revisionskvalitet är svårdefinierat eftersom den bättre förklaras av praxis än teori. Tidigare forskare har försökt definiera det som att god revisionskvalitet handlar om revisorns förmåga att kunna upptäcka felaktigheter och brister i finansiella rapporter och kunna kritisera det i revisionsberättelsen. Även att revisorn ska kunna utfärda en lämplig revisionsrapport vid rätt tidpunkt. Revisionskvaliteten är också sammankopplad med hur en revisor följer principerna inom revision.

Då det inte finns en bestämd definition av att utgå ifrån, är en vanlig uppfattning att revisionskvaliteten kan anses vara låg när en revisor inte följer riktlinjer och standarder samt om de inte rapporterar om väsentliga fel. När kvaliteten anses vara hög är det då revisorn exempelvis rapporterar om felaktigheter, följer rutiner och standarder vid sin granskning. Detta indikerar på en revisors oberoendeställning och innebär att det inte finns hinder för att lyfta fram de brister som kan finnas i redovisningen (Francis, 2004).

När revisionen är användbar för intressenterna som då kan grunda sina beslut på den finansiella rapporten och revisorns uttalanden anses även då att kvaliteten på revisionen är hög.

Revisionskvaliteten kan alltså definieras olika beroende på vems perspektiv man utgår ifrån även fast forskare verkar vara överens om vad som anses vara hög respektive låg kvalitet på revisionen (Francis 2004; Nezhyva 2020). Klienten, revisorn eller själva byrån kan dock ha olika syn på detta. Enligt klienten är en god revisionskvalitet att felaktigheter saknas i rapporten, enligt revisorn kan det i stället vara god revisionskvalitet när arbetet är utfört enligt principerna och byråns interna system. När en revisor känner sig nöjd med kvaliteten på revisionen har revisorn uppnått komfort i sitt arbete (Carrington, 2014).

2.6 Byråttillhörighet och digitala förutsättningar

Som tidigare skrivet finns det skillnad i hur väl bolag i olika storlek använder digitala medel. Trots att digitalisering i sig inte är ett nytt fenomen är det fortfarande en krävande utmaning för företag med implementeringen av denna. Digitalisering är användandet av olika digitala verktyg och är alltså ett medel, inte ett mål. Syftet med digitaliseringen är att effektivisera samt skapa affärsnytta, exempelvis genom att effektivisera processer och produktion (Tillväxtverket, 2021a). Digitaliseringen och användandet av digitala medel har varit väsentligt under den pågående krisen och företag har snabbt behövt ställa om för att kunna fortsätta bedriva verksamheten och dess arbete framåt (Tillväxtverket, 2021b).

Digitalisering innebär även en löpande förändring av verksamheten och arbetssättet. Vad det medför är att den digitala kompetensen måste föras i kombination med god kunskap om skapandet av affärsnytta i den enskilda verksamheten, tillsammans med att tänka igenom samt utveckla ny kunskap kontinuerligt. Tillväxtverket menar att det inte är själva tekniken som är avgörande för att uppnå effektivitet och produktivitet i verksamheten, eller för ett framgångsrikt arbetssätt. Vad som avgör framgången är hur väl verksamheten bedrivs samt hur kompetens i kombination med teknik används för att konceptualisera affärsnytta. Det är alltså tillämpningen av olika verktyg som spelar roll. Olika teknologier har olika betydelser mellan olika företag, detta beror på en rad olika faktorer. Sektor, företagets storlek, kundgrupp, affärsmodeller med flera är exempel på faktorer som påverkar betydelsen av olika digitala teknologier (Tillväxtverket, 2021a).

Företagens utveckling av olika förmågor i syfte att ta vara på de digitala möjligheterna är viktigare än tekniken i sig. Förutom kompetens är även kultur en viktig faktor i den digitala omställningen. Det är inte enbart IT-specialister som utgör den nödvändiga kompetensen för digital omställning, utan det handlar i stället om en kompetensmix vilken innefattar ett flertal typer av kompetenser. För att kunna förändra processer räcker det inte bara med kompetens om IT-implementeringen utan även om användningen, samt hur man använder sig av den data som genereras (Tillväxtverket, 2021a).

Brist på rätt kompetens, eller rätt "mindset" kommer försvåra arbetet och motverka förändring. Användarkompetens, annars kallat generell digital kompetens är avgörande. Tillväxtverket menar att för små och medelstora företag kan lärandekostnaderna vara lägre än

i företag av större storlek, detta då det generellt finns en lägre andel IT-specialister och då det generellt i mindre bolag behövs en breddkunskap av denna anledning. Små och medelstora företag verkar inte heller uppleva samma svårigheter som större att rekrytera specialister eller samma behov av denna kompetens.

Digital mognad är ett viktigt begrepp som har en tydlig korrelation med företagets storlek, begreppet visar ett företags förmåga att kunna tillgodogöra sig nyttan av digitalisering. Generellt sett har mindre företag lägre digital mognad, och desto större företaget är, desto högre digital mognad. Detta skiljer sig även mellan olika sektorer, Tillväxtverket menar att det är oklart om denna skillnad beror på tröghet eller om det är en återspeglning av de olika behov som finns i olika sektorer (Tillväxtverket, 2021a).

I revisionsbranschen visar däremot forskning att den digitala mognaden faktiskt är lägre i stora bolag och högre i bolag av mindre storlek. Jordan Lowe et al. (2018) som studerat revisionsbranschen menar att revisionsbolag av större storlek inte är lika duktiga på IT-användning som bolag av mindre storlek, och att detta faktiskt beror på att det finns en konstaterad tröghet i implementeringen av tekniken. Det tar helt enkelt längre tid att utveckla användarkompetens i större bolag än vad det gör i mindre, inom revisionsbranschen (ibid).

För att revisorer ska kunna lyckas med omställningen i sitt arbetssätt och uppnå komfort i sitt arbete är det av väsentlighet att revisionsbyrå de arbetar för har en tydlig och bra strategi för IT-implementering och en bra plan för utvecklande av användarkompetens. Även att revisorerna får det stöd de behöver i omställningen, i form av digitala verktyg.

Mindre bolag har kunnat ställa om snabbare i denna pandemikris, då mindre bolag inte har lika många grenar som användarkompetensen måste nås ut till (Hay et al. 2021). Kanske kan detta vara en förklarande eller bidragande faktor till varför revisorer idag upplevt svårigheter i sitt arbete och därför har vi valt att ha denna som en faktor i studien.

2.7 Professionsteorin

Yrkesgrupper som baserar sin verksamhet på vetenskaplig forskning är professioner (Carrington, 2010). Professioner har den viktigaste förenande funktionen i samhället, de ansvarar även för innovationer inom områden som teknik, vetenskap och ekonomi.

Teorin fokuserar på relationen mellan yrkesgrupper, teoretisk kunskap och möjlighet för anhängare att tillämpa kunskap inom verksamheten. Profession kan beskrivas som ett yrke som ger bättre support med anledning av den långa och specialiserade utbildningen. Inom profession kännetecknas specifika egenskaper revisorer har då de har genomgått en utbildning för att praktisera professionen och därmed blir legitimerade. Med det sagt kan det konstateras att revisionsprofessionen får förtroende av samhället vilket kan karaktäriseras utifrån teorins perspektiv. Teorin baseras på att profession är en vägledning av kunskap som är efterfrågad men svår att få tag på egen hand. Därför är professioner till för att få förtroende från allmänheten för att kunna lösa avancerade problem. För att kunna praktisera sin profession är det angeläget att man skapar sig förtroende (ibid).

När en professionsmedlem lägger ner mer arbetstid på utförandet av sina arbetsuppgifter anses det inom teorin generera en högre kvalitet på arbetet. Då arbetsuppgifterna kan skilja sig mellan olika uppdrag och kan innebära problem är specialiseringen väsentlig inom revisionsprofessionen, lösningen på detta är att specialanpassa arbetena efter de individuella kunderna. Kvaliteten på arbetet som utförs av medlemmar inom revisionsprofessionen har därför störst fokus på kvaliteten och kvantiteten är ett sekundärt fokus (Freidson, 2001).

Just professionsteorin anses vara relevant till studien då revisionsyrket anses vara en profession. Revisionsbranschen förmedlar kunskap som är framställt av utbildning och en revisor är det granskande organet i organisationen, vilket med andra ord kan sägas utgöra en profession. Revisorns profession kräver en speciell utbildning och kvalifikation inom revisionsyrket. Därför anses teorin vara lämplig då revisorer och branschen utgör en profession samt utgör en viktig samhällsfunktion. Även teorins förhållningssätt till arbetsutförande och tidsåtgång ger ett intressant synsätt på revisionskvaliteten som går att diskutera vidare.

2.8 Institutionell teori

Institutionell teori är en teoribildning som handlar om organisationer samt varför de inte fungerar som tilltänkta rationella verktyg. Fokus ligger på hur organisationer styrs av yttre faktorer, inlärda mönster och tillfälliga trender i stället för av rationalitet.

Teorin handlar om hur en organisation kommer följa formella och informella regler samt hur den organisatoriska omgivningen påverkar en organisation. Grundtanken bakom teorin är att människor formar den sociala verkligheten för en organisation, detta resulterar i att olika institutioner formas (Eriksson-Zetterquist, 2015).

Inom teorin är det faktorer som omgivning, tidigare mål och beslut som ska beröra organisationen och hur den styrs. Detta är också en orsak till att organisationer och människor försöker vänja sig vid en ny institution, genom att bland annat känna av och utforska hur organisationen eller människan ska hantera det nya läget och de regler som eventuellt följs. Det här görs för att kunna skapa ordning, stabilitet och förutspå den nya institutionen som de ska anpassa sig efter. Detta görs med andra ord för att kunna undvika förvirring och oordning, den gamla institutionen jämförs med den nya för att kunna skapa en förståelse om hur man bör agera och bete sig vid en ny institution (Eriksson-Zetterquist, 2015).

Teorin anses vara lämplig till studien då Covid-19 har haft en stor påverkan omvärlden och alla branscher, inklusive revisionsbranschen. Det rådde en stor osäkerhet kring framtiden och hur saker ska fungera som det är tänkt. Därför anses institutionella teorin vara relevant då den ger en förklaring kring varför organisationer inte längre fungerar som vanligt, då vi befinner oss i extraordinära sammanhang. I och med att krisen tvingade branschen att ställa om och inte fungera som den normalt gör är teorin mycket aktuell för forskningen för att kunna reda ut i vilken mån digitaliseringen har hjälpt till med att ställa om arbetet, just när allt inte fungerade såsom det är tänkt. Teorin kan även bidra med kunskap kring varför revisorers beteenden och arbetssätt ändrats i situationer som Covid-19.

2.9 Komfortteorin

Revisionsforskningen kan delas in i två traditioner, den nationalekonomiska och den sociologiska. Av dessa två traditioner är nationalekonomiska den starkaste och innehåller tre teorier; revision som försäkran, förbättring och försäkring. Den nationalekonomiska traditionen kan beskrivas som vetenskapen om människans sociala beteende och relationen mellan människan och samhället. Traditionen handlar även om maktfrågor, relationen mellan revisorer och andra aktörer i samhället, men även om processer i genomförandet av revisionen och samspelet mellan revisionen, organisationerna och samhället i övrigt. Den sociologiska

traditionen innehåller däremot två teorier, revision som komfort och legitimering (Carrington 2014). I arbetet kommer fokus ligga på den sociologiska traditionen med inriktning i komfortteorin.

Komfort är ett begrepp som handlar om att vara trygg och komfortabel med revisionen. Begreppet är en direkt översättning från engelska ordet "Comfort" som bland annat betyder lättnad, ro, bekvämlighet, hjälp. Komfortteorin menar på att revision som komfort redogör revision som något som förmedlar den grundläggande trygghet som exempelvis en investerare behöver för att våga investera och fatta beslut. För att detta ska kunna ske ska revisorn kunna känna sig bekväm i sitt arbete och under revisionsprocessen. I perspektivet är det sekundärt huruvida revisorn kan bidra till att förbättra redovisningen, utan det viktiga är att revisorn och revisionen finns till för att den blivande investeraren inte behöver ställa frågor om varken redovisningens kvalitet eller trovärdighet. Med andra ord finns revisorn till för att tillfredsställa investerarna med relevanta, tillförlitliga och nödvändig information. Detta bidrar till att det skapas komfort hos investerarna vilket bland annat underlättar beslutsfattandet (Carrington, 2014).

För denna studie anses komfortteorin vara lämplig av den anledning att COVID-19 fick hela samhället att ställas om och då även revisionsbranschen som fick en omställning i arbetssättet. För revisorer i detta fall kan det innebära att de inte längre når komforten på det sättet de tidigare gjort på grund av olika anledningar, bland annat kan vara att de inte längre träffar sina kunder fysiskt som förut. Det kan även handla om att kundernas ekonomiska situation har försämrats och lett till att revisorn svårare kan granska samt samla in revisionsbevis. Av denna anledning anses komfortteorin vara relevant för arbetet för att kunna undersöka om revisorn uppnår samma nivå av komfort med att utföra revisionsprocessen som de gjorde innan pandemin bröt ut, samt vilka extra åtgärder de behövt vidta inom revisionsprocessen för att bibehålla samma kvalitet på revisionen och uppnå komfort i deras arbete.

Det diskuterades även om teorin om legitimering skulle tas upp, dock ansågs den inte vara fullt ut relevant till studien trots att den i många situationer kan tyckas vara synonym med teorin om komfort (Carrington 2014). Den valdes emellertid bort för att studien inte ska riskera att bli alltför omfattande.

2.10 Sammanfattning av teoriavsnitt

Syftet med studien är att undersöka hur revisorer i Sverige upplever att Covid-19 påverkat revisionsprocessen och kvaliteten, samt om effekterna kan förklaras utifrån IT-användning och byråstorlek. Därför förklaras begreppen digitalisering och Covid-19 samt hur digitala förutsättningar har en viktig betydelse när det kommer till det valda forskningsområdet. Även revisionsprocessens och dess tre delar och revisionskvalité redogörs för att skapa en bakgrundsförståelse kring vad specifikt som ska studeras i arbetet.

Vid val av teorier och efter närmare fördjupning i ämnet ansågs de mest relevanta teorierna, vilka är utgångspunkt till studien vara institutionell teori, professionsteorin samt teorin om komfort. Sammanfattningsvis är den institutionella teorin av intresse för studien då den hanterar vad som påverkar organisationer, i detta fall revisionsbolag och varför de inte agerar likadant som innan en kris, samt hur förändringarna upplevs av revisorer. Pandemin är en yttre faktor som bör haft stor påverkan på branschen och på revisionsbolag även i Sverige. Professionsteorin behandlar relationerna mellan olika yrkesgrupper, abstrakt kunskap och möjligheten för utövare att kunna tillämpa kunskap inom sin yrkesutövning. Carrington (2010) menar att professionsteorin kännetecknas av specifika egenskaper. Revision är en profession då yrkesutövaren ska ha genomfört en akademisk utbildning i syfte att skapa förtroende för intressenterna (Freidson, 2001). Då fokuset ligger på relationen mellan revisor och klient i denna studie blir teorin högst relevant och användbar. Ur revisorns perspektiv är förtroendeskapande gentemot klienten väsentligt för att erhålla tillit till revisionen och inte riskera relationen och förtroendet mellan parterna (Carrington, 2014).

Även teorin om komfort valdes att tas med då den beskriver revision som förmedlande av grundläggande trygghet. Då det i slutändan är känslan av komfort som avgör huruvida revisorn är nöjd med sin revision och då Covid-19 kan ha påverkat revisorns arbete på så vis att denne behöver ta ytterligare åtgärder för att uppnå komfort, var teorin en självklarhet att ha som utgångspunkt.

3. Metod

I metodavsnittet redogörs forskningsdesign och metodval för studien. Även hur datainsamling och urval av respondenter gått till. Vidare avslutas avsnittet med en redogörelse för tillvägagångssättet och uppsatsens kvalitet.

3.1 Forskningsdesign och metodval

För att kunna besvara frågeställningen hur revisorer i Sverige upplever att Covid-19 påverkat revisionsprocessen och kvaliteten, samt om effekterna kan förklaras utifrån IT-användning och byråstorlek är kvalitativ metod i form av intervjuer det mest relevanta valet för studien för att få så utförliga svar som möjligt (Denny & Weckesser, 2022). Då revisorns upplevda förändring av revisionsprocessen och kvaliteten i samband med dessa faktorer är i fokus känns intervjuer rimligast för att få djupare förståelse. Med en kvalitativ studie kan man få information som innebär djupare förståelse kring en persons upplevelser, åsikter, uppfattning, erfarenheter med mera.

För att försöka få svar på hur revisionsprocessen och kvaliteten påverkades, samt vilka delar specifikt som det uppstått svårigheter inom och på vilket vis digitala förutsättningar spelat roll krävs därmed en kvalitativ forskningsmetod (Denny & Weckesser, 2022). Metoden är relevant då studien syftar till att undersöka uppfattningar och upplevelser och inte numeriskt mätbara data (Bryman & Bell 2017; Denny & Weckesser 2022). Intervjuerna medför en djupare kunskap kring forskningsområdet och ger en klar bild kring revisorernas uppfattning och upplevelser under pandemin. I samband med de valda teorierna kommer intervjuerna skapa en djupare förståelse och förhoppningsvis innebära ett litet steg fram inom det valda forskningsområdet. Intervjusituationen innebär också att möjlighet ges att ställa följdfrågor, men det gäller även för forskaren att vara lyhörd och ställa rätt frågor (Patel & Davidson, 2019).

Att använda intervjuer som forskningsmetod har sina för- och nackdelar, trots att det är en av de vanligaste forskningsmetoderna. Då revisorer i Sverige är en stor population och det enbart

är ett litet urval av revisorer som intervjuas till studien är det svårt att generalisera deras svar till hela populationen (Patel & Davidson, 2019).

Det finns både strategier och ansatser att utgå ifrån inom forskning vid studier. De ansatser som finns presenterade vid en studie är deduktiv, induktiv eller abduktiv ansats (Bryman & Bell, 2017). De tre presenterade ansatserna finns för att förklara förhållandet mellan praktik och teori på olika sätt inom den samhällsvetenskapliga vetenskapen. Då studien baseras på en kvalitativ metod i form av intervjuer är den deduktiva ansatsen lämplig. Det finns risker med den deduktiva ansatsen, exempelvis risken för att gå miste om aspekter som tidigare inte identifierats (Deegan & Unerman, 2011). Det positiva med ansatsen är däremot att antalet tolkningstillfällen minskas. Detta tack vare den starka kopplingen till befintlig forskning och teori och ger forskare mindre utrymme för subjektivitet (Patel & Davidson, 2019).

3.1.1 Semistrukturerade intervjuer

Vad som menas med en semistrukturerad intervju är att forskaren i denna typ av intervjuform har ett förbestämt tema som skall beröras, dessa återfinns i intervjuguiden. I denna typ av intervjuform har respondenten en stor frihet i hur svaren skall utformas (Bryman & Bell 2017; Patel & Davidson 2019). Frågorna kan ställas i en förbestämd ordning men är inte ett måste. Vid semistrukturerade intervjuer finns det även utrymme för följdfrågor och diskussion och ordet är mer fritt, likt ett samtal (Patel & Davidson, 2019). Denna typ av intervjumetod är väldigt flexibel och mycket handlar om respondentens egen uppfattning och tolkning av frågorna (Denny & Weckesser, 2022).

Ett semistrukturerat intervjuval minskar även risken för att fastna i alltför definierade frågor och lämnar mer utrymme för vad respondenten känner är viktigt. Även fast detta utrymme i sig är viktigt öppnar det upp för nya risker, där respondentens egen uppfattning kan skilja sig från andra respondenternas uppfattning (Denny & Weckesser, 2022). Men då det i studien är revisorernas uppfattning kring huvudområdena revisionsprocess och kvalitet fungerar det bra till studiens syfte.

3.1.2 Intervjuguide

Vid utformning av intervjufrågor finns det flera viktiga aspekter att ta hänsyn till. Det är speciellt två aspekter som bör beaktas när man arbetar med frågor i syfte att inhämta information. Dessa är att dels måste forskaren tänka igenom hur mycket ansvar som skall lämnas till respondenten när det kommer till frågornas utformning, dels ordning (Magnusson & Marecek, 2015). Ett namn för detta är grad av *standardisering*. Den andra viktiga aspekten att tänka på är i vilken utsträckning respondenten får fritt tolkningsutrymme med hänsyn till deras erfarenheter och egna inställning. Ett namn för detta är grad av *strukturering* (Patel & Davidson, 2019).

I en studie med hög grad av standardisering och strukturering finns inte mycket fritt tolkningsutrymme för respondenten, sådana utformningar av frågor är normalt enkäter med fasta svarsalternativ. Då denna studie är kvalitativ och handlar om respondenternas egna uppfattningar behövde frågorna utformas med en låg grad av standardisering. Strukturen är en aning högre då intervjun är fokuserad till ett visst område och inte är som en journalistisk intervju (Patel & Davidson, 2019). Beroende på hur man kombinerar olika grad av standardisering och strukturering får man alltså olika typer av intervjuer som har olika användningsområden.

Vid utformningen av frågorna inledde forskarna intervjun med neutrala frågor, alltså bakgrundsvariabler vilka behövdes information om. Intervjufrågorna i slutet hade samma utformning och avslutades också neutralt i syfte att skapa utrymme för kommentarer och tillägg kring frågornas innehåll för att fånga med det som respondenterna kände saknades som upplevs betydelsefullt för dem. Detta är en teknik som Patel och Davidsson (2019) men även Bryman och Bell (2017) belyser är viktigt vid utformningen av intervjufrågor. Vidare har forskarna i studien använt sig av en s.k. *tratt-teknik* vilket innebär att som innebär att intervjun öppnas med stora allmänna frågor, för att sedan fortsätta in på lite mer specifika frågor (Patel & Davidson, 2019). Vid utformningen av frågor valdes det därför att inleda med större frågor (efter de allmänna frågorna) kring digitalisering och revision. Vidare övergick frågorna till att bli mer specifika och handla om revisionsprocessens tre delar (Planering, Granskning och Rapportering) och slutligen frågor avseende revisionskvaliteten.

Vid utformningen av frågor var det viktigt att undvika ledande, långa, dubbel, förutsättande frågor. Även ord som “varför” undveks för att undvika svar som riskerar att bli okategoriserade och irrelevanta, i stället blev ord som “hur” och “på vilket sätt” mer lämpliga frågor för att i stället få svar som är mer utvecklade (Patel & Davidson 2019; Magnusson & Marecek 2015).

3.2 Val av respondenter

I denna undersökning är syftet att undersöka hur en viss grupp av människor uppfattar ett fenomen, vilket i detta fall är hur revisorer uppfattar förändring av revisionsprocess och kvalitet i samband med digital omställning. I sökandet av respondenter var det därför viktigt att dessa var yrkesverksamma revisorer, som arbetat före, under och efter pandemin för att försöka besvara frågeställningen så gott som möjligt. Då denna målgrupp består av många människor är det inte möjligt att höra alla inkluderade och därför blir det lämpligt att göra ett urval ur målpopulationen i syfte att försöka dra slutsatser kring målpopulationens uppfattning inom det valda forskningsområdet.

Det finns flera sätt att gå till väga i en undersökning där ett urval görs, sannolikhets och icke-sannolikhetsurval (Patel & Davidson, 2019). I denna studie har forskarna valt att tillämpa ett icke-sannolikhetsurval då respondenterna valdes med ett ändamålsenligt syfte, som innebär att respondenterna är utvalda med hänsyn till yrkeserfarenhet och byråttillhörighet. Ett sannolikhetsurval däremot innebär att respondenterna väljs ut slumpmässigt, detta hade inte varit möjligt i denna studie då forskarna gärna vill ha en variation av respondenter. Med variation menas olika åldrar och kön men främst tillhöra olika byråer, då en del av syftet är att försöka få svar på om det finns en skillnad av upplevelser byråer emellan med hänsyn till digital omställning.

3.3 Datainsamling

Den främsta informationskällan i uppsatsen är från vetenskapliga artiklar och litteratur. Södertörns högskolas databas *Söderscholar* har varit till stor hjälp vid informationssökningen. Även databaser som *Google Scholar* och *Business Source Premier* har varit till hjälp i sökningen av vetenskapliga tidskrifter, då de olika databaserna erbjuder oss olika

filtreringsmöjligheter i sökandet. De vetenskapliga tidskrifterna har varit viktiga i vår studie för utformningen av uppsatsen. Utöver att få inspiration till denna studies utformning och omfattning har de bidragit med att skapa djupare förståelse och en bredare bild av det valda ämnet. Vid sökningen är de främsta nyckelorden som används varit; Coronakrisen, revisionsprocessen, revisionskvalitet, revisionsbranschen, IT-användning, digitalisering, IT-användning, IT-implementering, byråtillhörighet och byråstorlek (i förhållande till IT-användning). Utöver sökorden ovan har samma sökord använts på engelska för att få mer träffar, då Covid-19 är ett relativt nytt fenomen och svenska forskare inte hunnit skriva lika mycket kring det.

Som komplement och utgångspunkt för studien har vi även använt oss av kurslitteratur, främst för beskrivande av teorierna som används i studien samt för beskrivandet av revisionsprocessen och revisionskvaliteten. Även Internetkällor som FAR har bidragit med viktig information till studien, dels från deras hemsida som vi använt som vägledning, dels från deras framtidsstudier som handlar om digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen. Ytterligare ett komplement till studien för att få inspiration är tidigare kandidatuppsatser för att se hur andra ekonomistudenter behandlat samma forskningsfråga och hur upplägget av studierna sett ut. Vid sökandet av andra kandidatuppsatser har databasen DiVa använts, där har vi kunnat hitta relevanta och liknande studier.

För att skapa det empiriska materialet har semistrukturerade intervjuer av verksamma revisorer genomförts och sedan analyserats. Intervjuerna är primärkällan för studien då syftet är att forska kring deras upplevelse av hur den digitala omställningen under Covid-19 påverkade revisionsprocessen och kvaliteten samt vilka digitala förutsättningar de haft inför denna omställning. Ett antal revisorer från olika företag kontaktades via plattformen LinkedIn med information om studiens syfte samt en förfrågan att genomföra en intervju med dem. Förfrågningarna resulterade i intervjuer med sammanfattningsvis 7 revisorer från olika företag.

3.4 Tillvägagångssätt

För insamling av respondenter kontaktades ett flertal revisorer från olika revisionsbyråer i Sverige via LinkedIn i syfte att skapa variation. Respondenterna kommer från revisionsbyråer som tillhör både Big 4 och icke Big 4. Meddelandet innehöll viktig information om studien som bland annat studiens syfte och frågeställning, vilka författarna är och deltagandet var frivilligt. Sju revisorer beviljade deltagande från olika revisionsbyråer.

3.4.1 Genomförande av intervjuer

Det genomfördes totalt sex intervjuer digitalt via Teams. En inbjudningslänk skickades till revisorerna och intervjun började med en kort presentation om studien allmänt, dess syfte och frågeställning samt en kort presentation av vem som författarna är. Därefter efterfrågades en godkännande för inspelning av intervjun för att senare kunna transkribera det. Vidare inleddes intervjun med allmänna frågor om själva revisorn för att sedan dyka djupt in i 14 frågor relaterade till revisionsprocessen och revisionskvaliteten i samband med pandemin. Det som frågades under intervjun besvarades utförligt av revisorerna och ansåg vara relevant till både studiens syfte och frågeställning. Respektive intervju uppgick till ca 30–45 minuter där revisorerna hann svara på alla frågor under tiden, tidsskillnaden beror endast på hur utförligt respondenten svarade. Intervjufrågorna som var utformade i enlighet med studiens syfte användes som stöd för att kunna påbörja samtalet men även som ett underlag under hela intervjuens gång.

Den sjunde intervjun skedde via mejl då respondenten vid tillfället inte kunde delta med ljud och bild, utan fick ställa upp på andra former. Respondenten erhöll en öppen enkät med samma frågor som till de semistrukturerade intervjuerna. Intervjufrågorna skickades via mejl och besvarades skriftligt av respondenten. Svaren som erhöles var likt de andra respondenternas svar men respondenten fick ändå ett kompletterande mejl med följdfrågor för att få ett så utförligt och nyanserat svar som möjligt.

3.4.2 Inspelning och transkribering

Att spela in intervjuer och därefter transkribera det är ett mycket tidskrävande tillvägagångssätt och inspelningen kan enkelt hämma intervjupersonen. Men å andra sidan är

inspelning och transkribering av intervjuer en fördel där den underlättar en noggrann analys av resultatet genom upprepade genomgångar av svaren som kan ske utan något hinder. Det reducerar också risken för att utesluta viktig information (Bryman & Bell 2017, s. 465–467). Transkriberingen är att transformera tal till text, det vill säga att det som spelats in ska transformeras till text. Detta tillvägagångssätt är också tidskrävande då det leder till massa text som ska analyseras men samtidigt transkriberingen förbättrar minnet av vad som sades ordagrant under intervjun men även underlättar analysen av resultat (ibid).

3.5 Uppsatsens kvalitet

Inom en forskning är det vanligt att man bedömer studiens kvalitet genom två viktiga kriterier som är *validitet* och *reliabilitet*. Dessa begrepp är mer vanliga inom en kvantitativ forskning medan den kvalitativa forskningens kvalitet bedöms utifrån motsvarande kriterier. Kort kan det förklaras att validitet är ett mått på huruvida studien har mätt det man har avsett att mäta. Med andra ord handlar validitet om studiens giltighet där man mäter ifall det som undersöks stämmer överens med studiens syfte (Bryman & Bell 2017, s. 69), medan reliabilitet handlar om studiens tillförlitlighet. För att man ska kunna uppnå en hög reliabilitet handlar det om huruvida resultatet från undersökningen blir densamma om man skulle göra om undersökningen (Bryman & Bell 2017, s. 69, 174).

Studiens trovärdighet är väsentlig oavsett vilken forskningsmetod som väljs. Både kvantitativ och kvalitativ forskning kräver trovärdighet, men i en kvalitativ forskning förklaras trovärdighet på ett annorlunda sätt som tidigare nämndes än i kvantitativ forskning (Bryman & Bell 2017). Trovärdigheten i en kvalitativ forskning delas upp i fyra delkriterier där det finns en motsvarighet i kvantitativ forskning. Dessa kriterier är, *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* och *konfirmering/bekräftelse* (ibid). För att studien ska få hög trovärdighet har är målet att intervjua personer som har erfarenhet inom revision samt jobbat före, under och efter pandemin, gör att trovärdigheten för uppsatsen anses vara hög. Inspelningen av intervjuerna bidrog även till att man fick tillgång till respondenternas utsagor flera gånger och det kunde transkriberas ordagrant och inte baseras på det som tros ha sagts under intervjutillfällena. Att en av respondenterna inte kunde delta via teams medför risker i form av att svaren från denne är väl genomtänkta och inte lika spontana som på en vanlig intervju. Även faktumet att följdfrågor inte kunde ställas direkt efter gör att den intervjun kanske inte väger lika tungt som de andra eller inte har lika hög tillförlitlighet. (Bryman & Bell, 2017). I studien har resultatet

från respondenten valts att ta med ändå, då svaren från respondenten hade många likheter med svaren från övriga respondenter och då upplevelsen av respondenten ändå kunde uppfattas via text.

3.5.1 Tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering

Tillförlitlighet syftar till intern validitet och handlar om huruvida en god överensstämmelse finns mellan forskarens observationer och teoretiska idéer (Bryman & Bell, 2017). För att nå hög tillförlitlighet i uppsatsen ska väl konformitet finnas mellan empirin och den teoretiska referensramen.

Överförbarhet handlar om i vilken utsträckning resultatet kan generaliseras (Bryman & Bell, 2017). Studiens överförbarhet kan komma att påverkas av den valda avgränsningen, som var verksamma revisorer i Sverige som har arbetet före, under och efter pandemin.

Pålitlighet innebär att kunna upprepa forskningen genom att komma till samma resultat (Bryman & Bell, 2017). Pålitligheten för uppsatsen har granskats genom verifiering att forskningsprocessens alla moment har genomförts samt redogjort tydligt för att kunna möjliggöra en liknande procedur. I studien har även en tydlig och klar redogörelse gjorts för forskningens tillvägagångssätt, datainsamling och dataanalys.

Till slut handlar konfirmering om att studiens forskare har varit objektiva genom hela forskningsutförandet (Bryman & Bell, 2017). Detta kan nås genom att författarna förhåller sig objektiva under studiens gång samt utformar intervjufrågorna i enlighet med studiens syfte och frågeställning. Under intervjuerna ställdes därför frågor och följdfrågor till det aktuella ämnet och därefter skrevs uppsatsen med ett neutralt språk utan inblandning av författarnas egna värderingar och åsikter.

4. Empiri och resultat

I följande kapitel redovisas data från studiens primära källa, intervjuer med revisorer. Kapitlet är uppdelat i tre olika teman vilka är revisionsprocessen, revisionskvalité och byråtillhörighet och digitala förutsättningar. Vartdera temat redogör för respondenternas svar. Då respondenterna är anonyma i studien namnges de som A, B, C, D, E, F, och G.

4.1 Sammanställning av intervjuer

I detta avsnitt följer en sammanställning av insamlade data från de genomförda intervjuerna med respektive respondenter. Då revisionsprocessen och revisionskvalitén är de två huvudområden som studeras, och de beroende faktorerna är digital omställning och Covid-19 har en uppdelning gjorts för att sammanställa respondenternas svar på respektive område. Kapitlet avslutas med en sammanställning av respondenternas svar och tankar kring byråtillhörighet och digitala förutsättningar i samband med ovannämnda faktorer.

Tabell 1

Presentation av respondenter

Respondenter	Arbetsplats	Ålder	Yrkeserfarenhet	Tid	Plattform
Revisor A	KPMG	47 år	24 år	35 min	Teams
Revisor B	Ernst & Young	34 år	10 år	45 min	Teams
Revisor C	Grant Thornton	31 år	6 år	37 min	Teams
Revisor D	KPMG	30 år	6 år	44 min	Teams
Revisor E	RSM	28 år	5 år	30 min	Teams
Revisor F	PWC	27 år	5 år	-	Mejl
Revisor G	Deloitte	27 år	6 år	31 min	Teams

4.1.1 Revisionsprocessen med hänsyn till digital omställning och Covid-19

Respondenterna hade olika upplevelser kring huruvida arbetet kring revisionen hade blivit mer digitalt när pandemin kom. Samtliga respondenter upplevde ändå en digital omställning på så vis att fysiska möten blev digitala samt att man inte längre kunde vara ute hos kund, något de flesta menar att de brukade vara innan pandemin kom. Respondent A menar att hen definitivt upplevde en omställning precis när pandemin började 2020. Hen lyfter upp likt respondent D, F och G att många företag redan hade börjat digitalisera i olika utsträckningar redan innan, men att alla kunder hade kommit olika långt i den processen, därför kunde det uppstå svårigheter i arbetet när de inte längre få något på papper utan allt var tvunget att tas emot digitalt. Respondenterna A, D, F och G menar även att många av deras kunder mer eller mindre tvingades in i ett mer digitalt arbetssätt för att kunna tillhandahålla materialet som var nödvändigt för en effektiv revision.

Respondent C och E upplevde andra skillnader vid pandemins intåg, för de handlade det mest om hur kommunikationen mellan kollegor och kunder fick bedrivas. De upplevde störst skillnad i att möten och kontakt med kollegor skedde digitalt, att arbetet fick bedrivas hemifrån, att verktygen de fick använda var mer digitala men att det egentligen inte var en så stor omställning.

Respondent B som tillhör ett Big 4 bolag menar att pandemin inte hade inte så särskilt stor påverkan på revisionsprocessen då byrån hen arbetar på redan arbetar digitalt med ett webbaserat dokumentationsverktyg. Respondenten menar att bolaget hen arbetar på hade kommit långt i digitaliseringsprocessen och att de redan ett tag innan hade slutat med fysiska möten hos kund, samt att allt material redan tillhanda togs digitalt.

“Folk var redan inte ute hos kund, vi fick inte särskilt stor påverkan för som sagt hade vi redan börjat implementera digital revision. Effekten blev att implementeringen blev ännu mer omfattande och snabbare, men det var något som hade redan startats. Därför är det ingen stor skillnad.” (Respondent B)

Vad gäller revisionsprocessen och den upplevda förändringen kring denna vid pandemins intåg och det mer digitala arbetssättet så är samtliga respondenter överens om att det är granskningsfasen som blev den mest påverkade delen i revisionsprocessen.

4.1.1.1 Planeringsfasen

Samtliga respondenter A-G upplever att planeringen och rapporteringen i revisionsprocessen redan innan pandemin till stor del skedde digitalt, därför blev det inte så stor skillnad i dessa steg utöver de digitala skillnader som uppstod i kommunikationen mellan kunder och kollegor. Respondent D uttryckte dock att hen upplevde påverkan på planeringsfasen, inte på grund av den digitala omställningen som skedde till följd av pandemin utan på grund av just Covid-19.

“Pandemin påverkade väldigt mycket inom planeringsfasen, på så vis att det hände mycket i bolagen finansiellt. Det var ju svårt att tillverka och sälja saker vilket vi behövde ta hänsyn till, men också behövde vi ta hänsyn till kundernas rutiner och processer under planeringen. Typ att de satt hemma och det var svårt att utföra vissa delar och vi kunde bli lidande på så vis.” (Respondent D)

Även respondent C lyfter fram att det planeringsfasen tog något längre än vanligt, då det pga Covid-19 blev mer element att ta hänsyn till. Övriga respondenter upplever inte större skillnad i planeringsfasen. Respondent F lyfter fram att riskbedömningen kan ha påverkats något då beroende på verksamhet och hur stort företaget är man reviderar, dvs. deras interna kontroll när de själva haft distansarbete, har kunnat påverka revisorns riskbedömning i olika sammanhang.

Respondent A, D och E upplever om något en fördel med den förändrade numera digitala kommunikationen inom planeringsfasen, som i stället för ett fysiskt planeringsmöte ersattes med ett Teams-möte. Respondenterna anser att det blivit mer effektivt att slippa vänta på uppstartsmöten fysiskt, att slippa restider samt kunna erhålla all data digitalt i stället för att den ska samlas in på plats.

“Förut fick man en dokumentation när man var hos kunder utskrivna och protokoll osv, nu får man de digitalt från början vilket gör att det är mindre risk att missa någonting eller risker för att kunden inte lyckas skriva ut något eller liknande. Så det blev nästan lite smidigare när pandemin började.”
(Respondent A)

Respondent B lyfter fram liknande tankar, att man kan få bättre förståelse av verksamheten genom digitalt insamlade data vilket leder till bättre underlag att utföra revisionsplaneringen

på. Respondenten menar att den digitala omställningen gör det snabbare och enklare att dela information vilket underlättar planeringen.

4.1.1.2 Granskningsfasen

Vad gäller granskningsfasen var det den delen i revisionsprocessen som respondenterna enhälligt tyckte har påverkats mest till följd av Covid-19 och digital omställning. Under granskningen arbetade samtliga respondenter innan pandemin ute hos kunderna. När detta inte längre var möjligt och arbetet i stället fick ske hemifrån påverkade det processen som istället blev digitaliserat. Respondenterna A-D och G menar att det blivit svårare att hålla koll på samt kommunicera med sitt team, men att kommunikationen till kunden också drabbats.

Att bedriva kommunikationen med kunder via digitala verktyg är något samtliga respondenter A-G menar orsakade längre ledtider vilket i sin tur påverkade tidsplanering kring revisionsarbetet. Nu menar respondenterna att de måste vara försiktiga med sin kommunikation till kunden, så att de inte skickar i väg för många mejl med olika frågor. Utan att de numera samlar på sig så många frågor de kan komma på och skickar frågorna i samma mejl.

“Medan man jobbar hemifrån så behöver man sammanställa alla frågor i ett mejl, eller ta alla frågor på telefon. Det blir helt enkelt mindre spontana frågor. Man tänker efter och planerar sina frågor så man skickar en gång och inte flera gånger. Att skicka mejl tar också längre tid än vanligt då man gör klart sitt arbete och svarar på mejl senare vilket dröjer. Sedan är det mycket individuellt, vissa svarar ganska snabbt och vissa gör inte det.” (Respondent C)

Respondenterna A-D och G menar att väl ute på plats hos kund under granskningsfasen var det enklare att ställa frågor till kollegor och få hjälp, men även frågor och följdfrågor till kunden var enkelt att inhämta väl ute på plats. Respondent D utvecklar detta och menar att det var enklare när man kunde se saker på plats, till exempel på kundens egna skärmar och få saker visat för sig. Hen menar även att man inte längre kan arbeta i realtid utan hela tiden måste vänta på att få underlag skickat till sig, något respondenter A, B, C, E och G också lyfte fram.

Respondenterna A-D och G lyfter även fram att bristerna i hur kommunikationen sker inom granskningsfasen även påverkar kunskapsöverföringen, kollegor emellan samt till yngre kollegor. På så vis anser de att granskningen påverkats negativt av den digitala omställningen, när man inte sitter med varandra längre och enkelt kan ställa frågor. Det har även lett till att det enklare kunnat uppstå missförstånd.

Respondent F menar till skillnad från övriga respondenter att hen fått bättre kundkontakt sedan den digitala omställningen då fler digitala möten under granskningen bokades in än tidigare. Respondenten menar att då de numera haft inbokade välplanerade digitala möten har dessa varit mer effektivt än när de tidigare var på plats med frågor. Numera arbetar de med välplanerade möten med en tydlig agenda vilket respondenten anser gjort arbetet mer effektivt. Respondent F upplevde inga problem med att inte kunna se skärmar på plats eller bli visad saker då hen menar att detta enkelt kunnat göras via skärmdelning under omställningen. I och med pandemin har respondentens kunder tvingats bli mer digitala vilken hen menar haft en positiv påverkan på revisionen, framför allt granskningsfasen när revisionsbeviset samlas in. Dock upplevde respondenten likt de andra att det uppkommit längre ledtider i granskningsfasen för att hen behövt invänta underlag från kunder.

4.1.1.3 Rapporteringsfasen

Vad gäller rapporteringsfasen upplevde inte respondenterna någon större förändring till följd av Covid-19 och den digitala omställningen. Detta då samtliga respondenter menar att rapporteringen till stor del sköttes digitalt redan innan. Respondent F upplevde ingen skillnad alls då rapporteringen sköttes digitalt helt redan innan pandemin. Den största skillnaden övriga respondenter upplevde var att självaste rapporteringsmötet i stället fick ske digitalt, och den största svårigheten var då att få signaturerna digitalt också. Samtliga respondenter nämner att bolagsverket skapade en digital lösning för detta snabbt in i pandemin vilket löste problemet med signering. Respondent D anser att rapporteringen blivit smidigare om något, då man slipper ses fysiskt för möte och signaturer som sedan ska postas runt till folk.

4.1.2 Revisionskvalitet med hänsyn till digital omställning och Covid-19

Inom revisionskvaliteten har samtliga respondenter inte upplevt någon större förändring. Respondent A tycker att kvaliteten höll ändå, förutom att risken för att revisorn skall missa mindre väsentliga fel fanns just på grund av distansarbetet, där teamet inte kunnat tillräckligt diskutera om gränsdragningsfrågor. Inom samma spår lyfter även respondenterna C och D upp att revisionskvaliteten inte har påverkats alls på grund av den digitala omställningen, utan det rättare sagt handlar om att informations- och kunskapsutbytet har påverkats, även handledningen för nya revisorer blev lidande. Detta medför enligt respondent C och D i sin tur att man kan missa oväsentliga fel, men att det inte påverkar kvaliteten i stort för att de större och mer väsentliga felen alltid upptäcks. Likaså nämner respondent F att omställningen har en blandad påverkan på kvaliteten, där det svåraste har varit att hjälpa de nya medarbetarna för att kunna utföra revisionen distans. Respondenten påstår att revisionskvaliteten alltid blir bättre när revisorer sitter ihop och delar kunskapen sinsemellan. Kunskapsutbytet påverkas mest av omställningen enligt respondenten för att kvaliteten alltid kan förbättras genom de interna processerna som revisorer anlitar.

Respondenterna E och G upplevde också att revisionskvaliteten inte hade påverkats märkbart. Respondent B betraktar den digitala omställningen som en fördel för revisionskvaliteten för att man har tillgång och kan hämta all data på ett enkelt sätt, eftersom man har tillgång till alla transaktioner som kunden har bokfört genom hela året. Det bidrar enligt respondenten till att man ständigt håller koll på verksamheten och detta höjer kvaliteten snarare än att det sänker. Revisionskvaliteten förbättras också eftersom tack vare den digitala omställningen har revisorn sparat restider och i stället kan utföra mer jobb, fastän ett distansarbete med kunden gör relationen opersonlig. Respondent B uttalar även att den digitala omställning som har skett i branschen inte kunnat hota revisionskvaliteten på grund av att alla byråer kvalitetssäkras oavsett om man jobbar digitalt eller fysiskt på plats. Men endast tidpunkten för det har ändrats och kommer i sent skede. Det resulterar i tidsbrist med återkoppling till kunden och därför blir det mindre effektivt. Detta enligt respondent B går att ändra på genom att lära in det nya arbetssättet och bli bättre på intern kommunikation. För att kunna bibehålla samma nivå av kvalitetssäkring har enda åtgärden enligt respondent B varit att kunna boka fler avstämningsmöten.

På samma sätt uttrycker sig även samtliga respondenter att för att kunna bibehålla revisionskvaliteten på samma nivå krävs att revisorn alltid bevakar teamet med fler avstämningsmöten. De extrainsatta mötena ersätter de fysiska mötena där kunskapsöverföringen sker mestadels. Respondent A tillägger att för att kunna bibehålla kvaliteten har revisorer behövt göra om lite i arbetsprocessen, inte direkt på grund av redovisningsreglerna utan snarare sagt på grund av att för vissa kunder gick det sämre än för andra. Därför blev även revisionen dyrare för vissa av de. Respondenten uttrycker sig ytterligare att mindre kunder som inte var digitaliserade där blev det extra jobb i och med revisorer inte var ute på besök så behövdes en omställning för att kunna skicka in materialet.

När det kommer till kommunikationen mellan klient och revisor tycker majoriteten av respondenterna att den digitala omställningen har påverkat kommunikationen på ett negativt sätt. Enligt respondent A har den formella kommunikationen som handlar om att lämna rapporter och revisionsberättelse inte påverkats på ett direkt sätt, utan mer den löpande kommunikationen som har drabbades värst. Den löpande kommunikationen är den kommunikationen där kunden ställer löpande frågor till revisorn och det förhöjer kvaliteten på redovisningen säger respondent A. Idag är det mer formellt kommunikation som sker via mejl eller Teams möten. I samband med det säger även respondent A och B att den personliga kommunikationen också påverkats för att man inte längre träffas fysiskt med klienten.

Digitala möten hindrar den personliga konversationen och relationen till klienten. Detta leder även till att klienten som inte har personlig relation till revisorn saknar förtroende till sin revisor. Detta enligt respondenterna A och B är ett negativ synpunkt för att klienten kan lättare byta ut revisorn på grund av opersonliga kommunikationer som saknar förtroende. Vidare tycker respondent E att kommunikationen inte påverkats, dock anser respondent G att revisorn på grund av pandemin och den digitala omställningen har blivit bara "en mejladress" till klienten och inte revisorn som ska vara där och hjälpa med råd och ge förbättringsförslag.

4.1.3 Byråttillhörighet och digitala förutsättningar

Frågan huruvida respondenterna fått rätt förutsättningar för att kunna arbeta mer digitalt gav också lite olika svar. Både respondent A och D, vilka tillhör samma Big 4 bolag upplevde att det fanns mer att önska i form av stöd för att kunna arbeta på distans hemifrån. Respondent A nämner att det inte fanns utrustning eller större skärmar att låna hem vilket fördröjde arbetet i

början av omställningen. Respondent C uttrycker till skillnad från tidigare respondenter att hen gavs möjlighet till att köpa hem stora skärmar och annan digital utrustning bekostat av bolaget. Övriga respondenter menar att de fick det stöd och material de behövde för att kunna sköta revisionen hemifrån.

Något samtliga respondenter är överens om är att digitaliseringsprocessen inom deras bolag redan var på god väg, men att Covid-19 fick det att verkligen ta fart. Det finns olikheter bland respondenterna när det handlar om deras upplevelser kring hur långt den processen kommit. Dokumentationsverktyg, molntjänster och andra verktyg fanns redan på plats menar samtliga respondenter förutom A och D. De upplevde att digitaliseringsprocessen redan hade kommit så pass långt och att rätt stöd fanns för att kunna sköta revisionen på distans. Respondent A och D, uttrycker att molnsystemet och de andra verktygen uppdaterades ganska omgående för att bli mer användarvänliga men anser att det finns mer att utveckla inom digitalisering i deras bolag samt att det fanns mer att önska vad gäller stöd. Respondent A uttrycker även att trots att system fanns på plats redan innan pandemin, som till exempel säkra finansfiltreringssystem så det användes inte i så stor utsträckning. Samtliga respondenter uttrycker dock att de grundläggande digitala förutsättningarna redan fanns på plats redan innan pandemin, men att revisionen nu i stället blev digitalt tillämpad.

“Redan innan pandemin låg vi i framkant i den digitala utvecklingen, så från vår sida har det inte varit några konstigheter att arbeta digitalt, utmaningen har snarare varit gentemot våra kunder där våra kunder kanske inte alltid varit lika digitala, dvs. Förvarar underlag i pärmar fysiskt i stället för digitalt, men min arbetsgivare har kunnat ge mig de förutsättningar som krävs absolut för att kunna arbeta digitalt. Vi har molnbaserade system och vi gör revisionen digitalt redan sedan tidigare, så vi behövde inte skynda på med att ta fram nya lösningar när pandemin kom, då vi redan är så pass digitala.” (Respondent F)

Respondenterna är mer eller mindre överens om att samtliga verktyg fanns på plats innan pandemin, samt att det som behövde utvecklas gjordes rätt så omgående från deras bolags håll. En utmaning samtliga stötte på var dock kunderna, som kanske inte var digitaliserade i samma utsträckning som revisionsbolagen. Då respondenterna upplevde att alla kunder inte hade rätt förutsättningar för att ställa om digitalt uppstod det svårigheter på andra sätt.

Frågan om huruvida revisionsbolagets storlek spelar roll i den digitala omställningen genererade också lite olika svar. Respondent A menar att det tar längre tid för de små byråerna att kunna erbjuda sina medarbetare de förutsättningar som behövs för att kunna ställa om till ett mer digitalt arbetssätt. Liknande menar respondent B att storleken har betydelse, samt hur bolaget är organiserat. Respondenterna menar att stora, globala redan integrerade företag arbetar på samma sätt världen över vilket innebär att de har ett system som fungerar oavsett varifrån man arbetar.

“Mindre byrå eller utan möjligheten till digitala investeringar kan ha haft en hel annan utmaning. Detta kan ha två sidor, hur pass digital är kunden för att byrån ska vara det? För att har man en kund som inte är digitaliserad medan byrån är det så kan det dyka frågor om hur effektiv delning av data är med mera.” (Respondent B)

Respondent C och D belyser även att de större revisionsbyråerna förutom att redan ha kommit långt i digitaliseringsprocessen, hade de resurser som behövdes för att ta fram nya system för att anpassa arbetet till de nya omständigheterna. Respondent D talar till skillnad från tidigare respondenterna att det i mindre bolag går snabbare att ställa om till ett digitalt arbetssätt. Respondenten menar att revision påverkas mycket av byråkrati och att det i stora företag är formalia som måste finnas på plats, men att respondenten inte upplevde att det var en långsam process att anpassa sig och företaget kunde snabbt ta fram nya delningssidor och andra verktyg för att fortsätta arbetet. Respondenten menar vidare att det kan vara en fördel i mindre företag som inte har de här stora beslutsvägarna och processerna som finns i större företag.

“Ett mindre företag däremot har fördelen att de inte har de här stora processerna och beslutsvägarna så det är klart att då finns det ju verktyg som redan finns på marknaden som de bara kan anamma och applicera på annat sätt. Så på så vis tror jag det går snabbare för mindre företag att ställa om, så de inte behöver skapa egna.” (Respondent D)

Respondenter E, F och G menar likt respondent A och B att då de redan arbetar på stora bolag med väletablerade lösningar så tog inte omställningen så lång tid. De upplevde däremot förseningar i revisionen på grund av att mindre kunder inte i samma omfattning var digitaliserade och därför behövde ta fram nya lösningar för att anpassa sig och fortsätta arbetet.

4.2 Sammanställning av Empiri

Tabell 2

Sammanställning av revisorernas intervju svar avseende förändringar i revisionsprocessens tre steg, revisionskvalitet samt byråtillhörighet med hänsyn till digital omställning och Covid-19.

Respondenter	Planering	Granskning	Rapportering	Revisionskvalité	Byråtillhörighet
Revisor A	-Liten skillnad, -Fysiska möten blev digitala. Inhämtning av revisionsbevis skedde digitalt → blev smidigare. -Mer opersonligt, men ändå positiv påverkan.	-Stor skillnad. -Svårt att hålla koll på sitt team. -Kunskapsöverföring tappades helt. -Svårt när man inte är på plats att kunna ställa följdfrågor till kund och kollegor → missförstånd. -Längre ledtider, förseningar. -Negativ påverkan att arbeta digitalt.	-Liten skillnad -Skillnad när det kommer till rapporteringsmötet, större avstånd mellan revisorn och vad man rapporterar till, än när man träffas fysiskt. -Det mesta skedde digitalt redan innan. Varken positiv eller negativ påverkan.	-Liten skillnad. -Risk för oväsentliga fel något större när man inte längre kan kommunicera eller sitta som vanligt med sitt team. -Varken positiv eller negativ påverkan.	-Storlek på bolaget spelar roll vid digital omställning, större bolag har mer integrerade system, resurser. Våra implementerades för ett par år sedan bara vilket möjliggjorde en mjuk övergång för oss nu när Covid-19 kom. Mindre revisionsbolag → Större andel små kunder → små bolag är inte lika digitala → svårigheter
Revisor B	-Liten skillnad. -Då planeringsmöten blev digitala blev det något svårare med förtroendeskapande och relationsbildning. -Dock smidigare än innan. -Positiv påverkan.	-Ganska stor skillnad. -Kommunikationssvårigheter, fortsatta problem med relations- och förtroendebildning. -Svårare att inhämta information på distans, går inte ställa frågor på samma sätt. -Längre ledtider, förseningar. -Kunskapsöverföring drabbades. -Både positiv och negativ påverkan.	-Ingen märkbar skillnad. -Det mesta skedde digitalt redan innan. -Signering digitalt. -Förseningar pga. signaturer ej fås i rätt tid, pga. okunskap. -Negativ påverkan.	-Liten skillnad. -Pandemin och det nya digitala arbetssättet påverkar medarbetarhälsan negativt, dålig hälsa → kan inte leverera samma kvalitet. -Digitalisering har dock en positiv påverkan på revisionskvaliteten generellt genom bättre tillgång till data. -Både positiv och negativ påverkan.	-Tog inte lång tid att ställa om, system fanns redan på plats. -Tillhör ett stort väletablerat bolag där alla system funkar likadant oavsett vart man befinner sig. -Mindre bolag inte lika digitaliserade. -Kunden måste också vara digitaliserad, inte bara revisionsbolaget för att det ska ske effektiv datadelning.
Revisor C	-Liten skillnad, planeringen tog dock längre tid än vanligt. -Mer element att ta hänsyn till i planeringen pga. att det inte gick så bra finansiellt för kunderna. -Även fysiska möten blev digitala. -Varken positiv eller negativ påverkan.	-Ganska stor skillnad. -Samma arbetssätt, dock digitaliserad. -Svårare att inhämta information på distans, går inte ställa frågor på samma sätt. -Längre ledtider, förseningar. -Kunskapsöverföring drabbades. -Svårare att hålla koll på sitt team. -Blivit effektivt (hemifrån) men ändå negativ påverkan.	-Ingen märkbar skillnad. -Det mesta skedde digitalt redan innan. -Signering digitalt. -Varken positiv eller negativ påverkan.	-Ingen märkbar skillnad. -Kunskaps- och informationsutbytet mellan de kunniga och yngre medarbetarna har påverkats, dock inte kvaliteten direkt då alla väsentliga fel upptäckts ganska omgående. -Varken positiv eller negativ påverkan.	-Tog inte alls lång tid att ställa om till ett digitalt arbetssätt då processen redan var i gång och systemen redan fanns på plats sedan ett par år tillbaka.

Revisor D	-Liten skillnad. -Fler element att ta hänsyn till i planeringen. -Mer flexibelt och effektivt att ha möten på distans. -Varken positiv eller negativ påverkan.	-Stor skillnad. -Svårt att ställa frågor när man inte kan vara på plats. → Längre ledtider, förseningar. -Svårt att få förståelse för kunden när man inte är på plats → svårigheter. -Förståelse för processen blir lidande när det sker digitalt. -Negativ påverkan.	-Liten skillnad. -Det mesta skedde digitalt redan innan. -Signering digitalt. -Smidigare än innan med rapporteringsmötet, samt att slippa posta fysiska brev. -Positiv påverkan.	Skillnad. -Väldigt lidande kunskapsöverföring och handledning vilket kan tänkas försämra kvaliteten i framtiden. -Negativ påverkan.	-Gick ganska snabbt att ställa om, nya lösningar togs snabbt fram. Resurser finns dock massvis. -Revision påverkas mycket av byråkrati, stora beslutsvägar och mycket formalia som ska vara på plats när arbetet ska bli mer digitalt. Fordelaktigt med mindre bolag här då de kan applicera redan befintliga system och inte har stora beslutsvägar som större bolag har.
Revisor E	-Liten skillnad. -Fysiska möten blev digitala. -Inhämtning av revisionsbevis blev digitalt. -Varken negativ eller positiv påverkan.	-Ganska stor skillnad. -Kommunikationssvårigheter med kollegor och kunder. -Svårare när man inte är ute hos kund att ställa frågor. -Kunskapsöverföring blev lidande, -Negativ påverkan.	-Ingen märkbar skillnad. -Det mesta skedde digitalt redan innan. -Signering digitalt. -Varken positiv eller negativ påverkan.	-Ingen märkbar skillnad eller påverkan.	-Tog inte alls lång tid att ställa om till ett digitalt arbetssätt då processen redan var igång och systemen redan fanns på plats.
Revisor F	-Liten skillnad. -Inhämtning av revisionsbevis fick istället bli helt digitalt, tvingade kunder arbeta annorlunda, blev förseningar men bättre informationsinsamling. -Liten påverkan, positiv.	-Liten skillnad. -Mer kundkontakt och bättre kommunikation. -Mer effektiva välplanerade kundmöten. -Positiv påverkan.	Ingen märkbar skillnad. -Det mesta skedde digitalt redan innan. -Signering digitalt. -Varken positiv eller negativ påverkan.	-Liten skillnad. Kunskapsutvecklingen och kunskapsöverföringen har drabbats värst, speciellt för de yngre. När hela teamet sitter ihop blir kvaliteten som allra bäst, vilket varit svårt under Covid-19. -Negativ påverkan, liten.	-Tog inte alls lång tid att ställa om till ett digitalt arbetssätt då processen redan var i gång och systemen redan fanns på plats. -Kunder av mindre storlek var inte lika digitaliserade → problem oavsett hur digitaliserade vi är.
Revisor G	-Ingen märkbar skillnad, då arbetet redan sköttes digitalt. -Covid påverkade dock kunderna vilket påverkade planeringen. -Varken negativ eller positiv påverkan.	-Skillnad. -Svårt att göra lagerinventeringar. -Svårare för yngre kollegor, lidande handledning. -Svårare med relations- och förtroendebildning. -Negativ påverkan.	-Liten skillnad. -Förseningar och svårigheter i att få signeringar i rätt tid både från revisorernas samt kundernas håll. -Negativ påverkan.	-Ingen märkbar skillnad eller påverkan. -Mesta som påverkats är egentligen relationen mellan kund och revisor och inte själva kvaliteten.	-Tog inte alls lång tid att ställa om till ett digitalt arbetssätt då processen redan var igång och systemen redan fanns på plats.

Kommentar: Ovan presenteras en förenklad sammanställning över respondenternas upplevelser kring hur Covid-19 och den digitala omställningen som följde påverkat respektive fas i revisionsprocessen. Av sammanställningen framgår att respondenterna har liknande åsikter kring Covid-19s påverkan på revisionsprocessen, en del skiljaktigheter finns men tydligt är att granskningsfasen är den mest påverkade delen av processen. Detta samt kvaliteten och byråtillhörigheten vilka också innehåller liknelser och skiljaktigheter kommer analyseras vidare i nästkommande kapitel.

5. Analys

I följande kapitel kommer en analys av studiens resultat att presenteras där tidigare forskning och teorier används för jämförelse av den föreliggande studiens resultat.

5.1 Revisionsprocessen med hänsyn till digital omställning och Covid-19

Implementeringen av informationsteknik har gått långsamt framåt i branschen trots omfattande investeringar, men covid-19 har resulterat i ett stort kliv framåt inom digitalisering i området. Pandemin fungerade som en katalysator för förändring då digitaliseringen och användningen av digitala verktyg i revisionsarbetet gått långsamt framåt tills pandemins intåg (Castka 2021; Nezhyva 2020). Samtliga respondenter bekräftar denna forskning och menar att digitaliseringen i området redan var en pågående process som påskyndades när pandemin kom. Respondent A och B använde just ordet katalysator för att beskriva vad pandemin utgjorde för denna redan pågående process. Respondent B, C, E, F och G menar att deras bolags digitala utveckling redan hade kommit så pass långt att omställningen inte blev så omfattande, men att det definitivt blev en omställning. Respondent A och D, vilka arbetar på samma Big 4 bolag upplevde att trots att den digitala utvecklingen som redan var pågående i bolaget uppkom det svårigheter att ställa om. Detta för att det saknades rätt digitala verktyg, de menar däremot att dessa snabbt togs fram och att det mer eller mindre löste sig.

Respondenternas olika svar och upplevelser kan bero på att bolagen de arbetar på hade kommit olika långt i digitaliseringsprocessen vid pandemins intåg. Det kan kopplas till Jordan Lowe et al. (2018) forskning, där de menar att revisorer inom Big 4 inte är mer benägna att använda sig av IT i sitt arbete än icke Big 4. Detta då respondenterna tillhörande mindre revisionsbolag upplevde att de redan hade kommit så pass långt i digitaliseringsprocessen och att fungerande IT system redan fanns på plats. Jordan Lowe et al. (2018) menar även att revisorer allmänt ökat användningen av IT applikationer i sitt arbete under de senaste 10 åren. Respondenterna bekräftar att det hänt mycket senaste åren på den digitala fronten. Respondent C och E, vilka båda tillhör mindre revisionsbolag bekräftade dessutom att de fick möjlighet vid omställningen att handla hem IT-verktyg för att bättre anpassa sig till det nya digitala arbetssättet. Detta till skillnad från respondent A och D, tillhörande samma Big 4 bolag som

upplevde att de inte fick det stödet som behövdes för att göra omställningen då de exempelvis inte fick låna med sig skärmar och andra IT-verktyg hem. Båda respondenterna upplever att det fanns mer att önska i form av IT-verktyg för att anpassa arbetet. Detta bekräftar Jordan Lowe et. al (2018) som påstår att mindre bolag i vissa fall kan ha kommit längre i användningen och tillämpningen av IT-applikationer. Övriga respondenter menar tillhörande Big 4 upplevde däremot att stöd i form av IT-verktyg redan fanns på plats innan pandemin.

Respondenterna är överens om att de behövt ändra sitt arbetssätt på grund av pandemin och den medföljande digitala omställningen bekräftar forskningen av Glanz-Hadjipetri (2020), som menar att revisionsbranschen mer eller mindre tvingats ändra sitt arbetssätt vilket påskyndat digitaliseringen inom området. Respondent B och C menar exempelvis att revisionen är densamma, men att arbetssättet nu blev digitaliserat. Det kan också kopplas till den institutionella teorin som ger förklaring till varför organisationer inte längre fungerar som vanligt. Det rådde en stor osäkerhet kring framtiden och hur saker ska fungera som det är tänkt när pandemin kom. Då vi befinner oss i extraordinära sammanhang har revisionsbranschen, liksom andra branscher i samhället behövt ta hänsyn till yttre faktorer som exempelvis Covid-19 i detta fall. I syfte att skapa ordning, fortsätta arbetet och anpassa sig efter de nya omständigheterna tvingade krisen in branschen i ett digitaliserat arbetssätt vilket bekräftar av respondenterna. Att digitalisering senaste tiden varit en trend inom revisionsbranschen, där de försöker ligga i framkant beror också på andra yttre faktorer och mål om automatisering och effektivisering i syfte att öka produktiviteten, detta menar även respondent B och G. Teorin ger en förklaring varför revisionsbolagen under denna kris agerat som de gjort.

5.1.1 Planeringsfasen

Ökningen av digitalt distansarbete har ställt högre krav på digitala lösningar som fungerar bra så att arbetssättet och kvaliteten på revisionen inte påverkas negativt (Hay et al. 2021). Det kan kopplas till vad respondenterna sagt kring de skillnader de upplevt när det kommer till planeringsfasen, eller egentligen hela revisionsprocessen i sig. Under planeringsfasen har alla fysiska planeringsmöten blivit digitala, respondent D och E betonar hur viktigt det är att ha fungerande digitala kommunikationsplattformar med bra ljud och uppkoppling så att det inte stör självaste arbetet men att det i princip fungerat som vanligt.

Hay et al. (2021) menar att utmaningar och förseningar uppstod för att kunna leverera revision i samma kvalitet som tidigare i revisionsprocessens samtliga faser. Respondent C, D och F bekräftar detta genom att de båda menar att i planeringsfasen blev det mycket fler element att ta hänsyn till och att planeringen tog längre tid än tidigare. Respondent A, B och G är av en annan åsikt och menar att med de högre kraven har arbetssättet kring planeringen faktiskt blivit mer flexibelt och smidigt, att det har blivit enklare än tidigare att samla in information och ha bättre översikt över verksamheten. Trots att det finns skiljaktigheter i resultatet kring planeringsfasen är samtliga respondenter överens om att förseningar och utmaningar uppstod i processens nästa steg, granskningen, vilket betyder att forskningen är bekräftad, dock inte i sin helhet. Trots att resultatet visar att många av revisorerna stött på svårigheter i planeringsfasen till följd av det nya digitala arbetssättet tyder ändå resultatet på att intresse finns på att fortsätta med det nya arbetssättet inom revisionsbranschen, vilket bekräftar Sharma et al. (2022), vilka menade att det finns skiljaktigheter bland dagens revisorer om det nya arbetssättet. Forskningen visade att det dock finns ett starkt intresse hos revisorer att fortsätta planerings- och granskningsarbetet på distans.

Resultatet visade också att samtliga respondenter är överens om att kommunikationen mellan revisorn och kunden förändrats under Covid-19. Respondent A, B, C, D, E och G upplevde kommunikationssvårigheter, både kollegor sinsemellan samt gentemot kunderna. Respondent A, B och G betonar särskilt att de upplevde svårigheter med relations- och förtroendebildning. Det handlar för deras del speciellt om planeringsmötet med nya kunder, då man redan har en etablerad relation med befintliga kunder. Respondenterna upplevde att det digitala arbetssättet försvårade förtroendebildningen då digitala möten är väldigt opersonliga. Respondenterna upplevde att de av den anledningen kände sig misstrodda och lätt utbytbara, vilket de upplever ändrar hela professionen som revisor. För att en revisor ska kunna praktisera sin profession är det angeläget att kunna skapa sig förtroende för intressenterna i sin profession, vilket kan kopplas till professionsteorin. Carrington (2010) menar att professionsteorin kännetecknas av specifika egenskaper, och då revisorer genomgått en lång akademisk utbildning utgör det en profession. Fokuset i teorin ligger på just relationen mellan revisor och klient, och ur revisorns perspektiv är förtroendeskapandet gentemot kunden väsentligt för att kunna erhålla tillit till revisionen och att relationen mellan parterna inte ska riskeras (Freidson, 2001). Det nya digitala arbetssättet kan alltså komma att påverka revisorns profession, enligt professionsteorin. Respondent G betonade detta särskilt och menar att hen numera känner sig som en "mailadress" och inte som en revisor som är där för att vägleda samt ge råd.

Resultatet visade att respondenterna upplevde att det i planeringsfasen blev mer element att ta hänsyn till under pandemin, då det för många kunder inte gick så bra finansiellt. Respondent C, D, F och G menar att det krävdes mer för de för att upprätthålla samma standard på arbetet med alla nya aspekter att ta hänsyn till, vilket kan återkopplas till Nezhyva (2020) som menar att det krävdes mer av revisorn för att upprätthålla samma standarder som innan, men resultatet kan även kopplas till komfortteorin. Teorin handlar om revisorns bekvämlighet i sitt arbete, att de ska kunna känna sig komfortabla. Resultaten visar att revisorer upplevt att de behövt vidta fler åtgärder för att bibehålla samma standard samt känna sig komfortabla under planeringsfasen, så det går att konstatera att pandemin påverkat revisorns komfort.

Resultatet av studien visade även att mycket av de svårigheter som uppkom i planeringsfasen på grund av pandemin skedde mycket på grund av kunderna. Oavsett hur digitaliserade respondenternas bolag var, så blev det inte effektivt om kunderna inte också var lika digitaliserade. Speciellt de respondenter med större andel kunder av mindre storlek upplevde dessa svårigheter. Detta var ett oväntat resultat, men som kan återkopplas till Tillväxtverket (2021a), där de menar att den digitala mognaden har en tydlig korrelation med företagets storlek. Deras rapport tyder på att mindre företag har en mindre digital mognad och är generellt sämre på att tillgodogöra sig nyttan av digitalisering än större företag, då de saknar resurserna för detta.

5.1.2 Granskningsfasen

Sharma et al. (2022) menar att revisorer har stött på svårigheter till följd av Covid-19 och den efterföljande digitala omställningen, samtidigt som andra revisorer visar ett stort intresse på att fortsätta det nya digitala arbetssättet inom revisionsbranschen. Resultatet från studien bekräftar detta särskilt inom granskningsfasen, där många av respondenterna anser att granskningsarbetet blivit mer effektivt och att de gärna vill fortsätta med granskningen på distans. Matt et al. (2015) menar att den digitala utvecklingen i branschen medfört många effektiviseringsmöjligheter, men nu när den digitala omställningen fått ske visar resultatet på studien andra resultat. Resultatet visar att samtliga respondenter, förutom respondent F, är överens om att det nya digitala arbetssättet medfört mycket negativa aspekter i arbetet kring granskningen trots många effektivitetsfördelar. Detta kan även återkopplas till Nezhyva (2020) som menar att digitaliseringen medfört många möjligheter inom revisionsbranschen

och väsentlig inför den digitala omställningen men att den medför risker i form av minskad effektivitet och produktivitet. Resultatet visar att de främsta svårigheterna respondenterna upplevde under granskningsfasen var faktumet att de inte längre kunde vara ute hos kund, vilket innebär att kommunikationen drabbades hårt. Att kommunikationen behövde ske via mejl ledde till att det blev längre ledtider och att granskningsarbetet blev mer utdraget vilket ledde till förseningar, något som även bekräftas av rapporten från ACCA (2020). Resultatet visar även att respondenterna upplevde svårigheter att hålla koll på samt kommunicera med sitt team, då det är i granskningen man främst är i behov av sina teammedlemmar, speciellt unga medarbetare drabbades av detta. Dessa svårigheter ledde till att arbetet i många aspekter blev mindre effektivt och produktivt vilket bekräftar Nezhyvas (2020) forskning om medförda risker med ett digitalt arbetssätt.

Även TIC-tjänster (Provning, Besiktning och Certifiering) påverkades allvarligt av pandemin, vilket främst berodde på reserestriktioner och karantän som hindrade revisorer och inspektörer från att besöka anläggningar, vilket också påvisar ökad revisionsrisk och svårare bevisinsamling (Castka 2021; Castka et al. 2020). Resultatet från studien visar en blandad upplevelse kring detta då vissa respondenter upplevde att bevisinsamling gick bra ändå och om något faktiskt vara enklare att ha översikt över när det i stället erhöles digitalt. Andra respondenter upplevde svårigheter med bevisinsamling främst av anledningen att de inte var ute hos kund och få material visat för sig på plats, vilket kan bero på att vägledningen i det nya tillvägagångssättet i olika revisionsbolag kan skilja sig.

Det är tydligt att även i granskningfasen upplever många av respondenterna att de behövt ändra på sitt kommunikationssätt för att inte vara besvärlig gentemot kollegor och kunder, samt att man helt enkelt inte vågar ställa nödvändiga frågor på samma sätt som innan pandemin. Detta i sin tur påverkar även bevis och informationsinsamlingen och går att koppla till teorin om komfort. Revisorerna känner att de behövt ändra sitt arbete och kommunikation inom granskningen för att bibehålla sin professionalitet och inte vara besvärlig. Det har helt enkelt blivit mer aspekter att ta hänsyn till i arbetet för att uppnå komfort.

Att resultatet även visar att revisorer upplevt svårigheter med att skapa förtroende för nya kunder med ett digitalt kommunikationssätt påverkar också i hög grad revisorns komfort i sitt arbete och med revisionen. Carrington (2014) menar att en av de viktigaste grundpelarna i revisionen är oberoende, och att det för oberoende krävs tillförlitlighet från kunden till revisorn. Revisorsinspektionen (2021) menar att revisorer nu måste fokusera mer på sitt

oberoende och trovärdig finansiell rapportering i större utsträckning än tidigare då arbetet inte kan ske på samma sätt som tidigare. Detta är en viktig aspekt då det annars kan leda till ett icke-korrekt arbetsutförande av revisorn, som i sin tur kan rubba revisorns oberoendeställning. Resultatet visar att respondenterna inte upplever direkta svårigheter med sitt oberoende, däremot svårigheter med förtroendebildning vilket i sin tur kan påverka oberoendet enligt vissa av respondenterna. Detta då några av respondenterna känner sig ifrågasatta under granskningsprocessen med det nya digitala kommunikationssättet, att de känner ett större behov att försvara sin revision än tidigare på grund av att relations- och förtroendebildningen till nya kunder drabbats.

När en professionsmedlem lägger ner mer arbetstid på utförandet av sina arbetsuppgifter anses det generera en högre kvalitet på arbetet, enligt professionsteorin (Freidson, 2001). Resultatet på studien visar tvärtemot teorin vad gäller denna fas och hur den påverkats av pandemin. Resultatet visar att granskningen blivit utdragen och tagit längre tid, samt att revisorer behövt mer tid för revisionen på grund av uppkomna svårigheter. Att revisionen behövt mer tid än tidigare har inte genererat en högre kvalitet, utan har snarare tagit längre tid för att bibehålla samma kvalitet som innan pandemin.

5.1.3 Rapporteringsfasen

Ökningen av digitalt distansarbete har ställt högre krav på digitala lösningar som fungerar bra så att arbetssättet och kvaliteten på revisionen inte påverkas negativt (Hay et al. 2021). Resultatet visar att respondenterna inte upplever någon större förändring inom rapporteringsfasen då den redan innan pandemin skedde till stor del digitalt, dock behövdes nya digitala lösningar för att möjliggöra nödvändiga signeringar.

Resultatet visar även splittrade åsikter kring hur det nya digitala arbetssättet påverkat fasen, några av respondenterna tycker det blivit smidigare i och med att man slipper posta runt brev fysiskt genom den nya lösningen att kunna signera digitalt, med andra ord upplevde de mer komfort än tidigare när det kommer till rapporteringen. Andra respondenter upplevde att avståndet mellan revisorn och den man rapporterar till blev större, samt att det även i denna del av revisionsprocessen uppstod förseningar på grund av att signaturer från båda håll mottogs sent. Även om slutförandet av revisionen kan ta längre tid under omständigheterna förenklar användningen av IT revisorns arbete (Nezhyva, 2020). Resultatet av studien visar att

respondenterna trots vissa förseningar menar att de digitala lösningar som snabbt togs fram inom fasen förenklade och möjliggjorde fortsättning av rapporteringsarbetet.

5.2 Revisionskvalitet med hänsyn till digital omställning och Covid-19

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) studerade 2020 effekten av Covid-19 på revisionsbolagens arbetsätt. Den globala undersökningens resultat tyder på att på grund av krisen orsakad av pandemin, har revisorer stött på problem som att locka nya kunder, hålla deadlines samt upprätthålla god kundservice och revisionskvalitet. Även Hay et al. (2021) menar att utmaningar och förseningar uppstod på grund av restriktioner och distansarbete som hindrar revisorn att vara ute hos kund och utföra sina kontroller. Det har inneburit många risker och ställt högre krav på digitala lösningar som fungerar bra så att kvaliteten på revisionen inte påverkas. Resultatet av studien visar att respondenterna upplevt många utmaningar och svårigheter med revisionsprocessen under pandemin, dock finns det en del skiljaktigheter vad gäller kvaliteten på revisionen och hur den har påverkats.

Resultatet visar att det främst är kommunikationen som drabbats som blivit mer opersonligt och formell, vilket påverkat relations- och förtroendebildningen till nya kunder. Det har även påverkat kommunikationen mellan befintliga kunder samt till kollegorna i teamet. Respondent A menar även att i och med att kommunikationen blivit så formell har den löpande diskussionen och frågorna som normalt ställs för att förhöja revisionskvaliteten upphört. Samtliga respondenter tyckte även att det varit svårt att hålla deadlines under pandemin för att extra avstämningsmöten behövt bokas in på grund av att teamet inte sitter ihop. Respondent F menar även att bäst kvalité uppnås när teamet sitter tillsammans och arbetar, något som inte varit möjligt under pandemin vilket gjort det svårt att upprätthålla samma goda kvalité som tidigare, men att det ändå varit möjligt. Även att kommunikationen som sker via mejl dröjer enligt respondenterna C, D och E där man fick först göra klart jobbet och sedan svara på mejl, har orsakat förseningar i revisionsarbetet. Trots förseningar i arbetet och försämrat informationsutbyte visar resultatet av studien att samma kvalitet på revisionen kunnat upprätthållas. När det kommer till revisionskvaliteten visar resultatet som sagt en del skiljaktigheter och de problem som uppstått kring denna under pandemin.

Enligt Sharma et al. (2022) har revisorer visat på ett stort intresse att fortsätta revisionen på distans och menar att det är fullt möjligt att fortsätta upprätta god revisionskvalitet på distans i framtiden. Det bekräftar även respondenterna för att revisionsarbetet tycks vara mer flexibelt att köra på distans och att revisionskvaliteten inte påverkas negativt av det. Men däremot respondenterna A och D tyckte tvärtom eftersom distansarbetet har varit opersonligt när man inte fick sitta tillsammans med sitt team. Resultatet bekräftar forskningen som menar att det fanns skiljaktigheter i deras resultat, att det finns ett stort intresse av många revisorer men att det finns de som vill återgå till det gamla, traditionsenliga arbetssättet där man är ute hos kund.

Komfortteorin menar på att revision som komfort redogör revision som något som förmedlar den grundläggande trygghet som exempelvis en investerare behöver för att våga investera och fatta beslut. För att detta ska kunna ske ska revisorn kunna känna sig bekväm i sitt arbete och under revisionsprocessen (Carrington, 2014). Resultatet visar att revisorerna inte når den komfort som behövs med tanke på att de längre inte träffas fysiskt med sina klienter. Det krävs längre tid och mer planering för att revisorn ska kunna ta kontakt med sina kunder vilket också påverkar komforten. Kommunikationssvårigheter som tidigare nämndes har också enligt resultatet varit ett problem där respondenterna behöver strukturera upp hur kommunikationen ska gå till, vilket är mer tidskrävande än vanligt. Detta kopplas till komfortteorin för att revisorn behöver vidta fler åtgärder för att uppnå komfort i sitt arbete. Respondent A och B belyser också om revisorns hälsa vid distansarbete. Där respondenterna förklarar att i och med att dagens revisor numera sitter hemma och arbetar leder till att man kanske arbetar mer än vad man behöver utan att känna av det. Samt att man inte längre kan hålla koll på sitt team, det blir svårt att veta hur de mår. Detta betyder med andra ord att revisorn inte längre når komfort i arbetet och dåligt hälsa betyder att man inte längre kan leverera samma kvalitet.

Resultatet tyder även på att i och med teamet inte sitter ihop har det varit svårare med kunskapsöverföringen mellan befintliga och nya medarbetarna, vilket påverkar kvaliteten på ett negativt sätt. Samtliga respondenter menar att kvaliteten blir bäst om hela teamet sitter ihop och utför revisionen, och att man lär sig mer av varandra vilket påverkar kvaliteten i framtiden. Resultaten från respondenterna A, B, C, E, och G tycker att kvalitén inte riktigt påverkats under pandemin i och med man alltid upptäcker väsentliga fel. Utan endast kunskapsutbytet och överföringen har påverkat negativt. Övriga respondenter menar att risken

för oväsentliga fel kan ha blivit något högre på grund av försämrad kommunikation mellan kunder och kollegor, men att de ändå upptäckts i tid.

5.4 Byråttillhörighet och digitala förutsättningar

Matt et al. (2015) samt Hay et al. (2021) menar att implementering av nya IT-tekniker och omställningar går trögt i revisionsbolag av större storlek, men snabbare i mindre revisionsbolag där de snabbt kan ställa om och anpassa sig till användandet av IT-verktyg. Samtliga respondenter säger emot och menar i stället att storleken på bolagen spelar roll där de stora och väletablerade bolagen har bättre ekonomiska möjligheter till att enkelt kunna investera i IT. Respondent A och B tillägger även att de stora bolagen har mer integrerade system som fungerar likadant vart man än befinner sig i världen vilket underlättar arbetet.

Resultatet visar dock att respondenternas upplevelse är att mindre bolag saknar den digitala mognaden och har svårare att anpassa sig till ett helt digitalt arbete. Resultatet visar att kunder av mindre företagsstorlek har haft svårare att ställa om på grund av brist på resurser, därav saknas möjligheterna att kunna investera i digitala verktyg och lösningar. Dock säger respondent B och D emot de andra och yttrar att mindre bolag har haft lättare att ställa om då revisionsbranschen styrs av byråkrati och stora beslutsvägar. Påståendet av respondenten stöds av forskningen gjord av (Hay et al. 2021), vars forskning kom fram till just detta. Respondenterna menar att de små bolagen inte behöver avancerade system för att kunna ställa om utan bara kan anamma det som redan finns ute på marknaden. Därför går det trögare i större företag med IT applicering. Resultatet som forskningen av Matt et al. (2015) och Hay et al. (2021) har kommit fram till behöver inte vara fel bara för att respondenterna har delade åsikter. Företagen har kanske hunnit utveckla och tillgodogöra sig nya tekniska resurser under det senaste året, eller så ser den digitala utvecklingen i Sverige annorlunda ut.

Pandemin fungerade som en katalysator för förändring då digitaliseringen och användningen av digitala verktyg i revisionsarbetet gått långsamt framåt tills pandemins intåg (Castka 2021; Nezhyva 2020). Forskningen går att bekräfta genom respondenternas svar där de anser att det inte tog lång tid för företagen att ställa om då tekniken och resurserna fanns redan innan men pandemin bara skyndade på processen. Den institutionella teorin hävdar att organisationer tvingas följa trender i ett ständigt föränderligt samhälle. Den teknologiska utvecklingen är en

omfattande orsak till institutionell förändring där organisationer måste anpassa sig efter sin miljö. Behovet av innovation har ökat och en organisatorisk förändring är mer ofta än sällan nödvändig för ett företags överlevnad (Eriksson-Zetterquist, 2009). Detta gäller framför allt i pandemitider. Resultatet bekräftar detta och visar att revisionsbolagen redan innan pandemin låg i framkant i denna utveckling samt ganska omgående kunde anpassa sig, vilket möjliggjorde deras överlevnad. Respondent A menar att det blev en "mjuk" övergång vid pandemins utbrott då företaget respondenten jobbar på har ett par år tillbaka implementerat rätt digitala verktygen. På samma sätt redogör även samtliga respondenter att den digitala omställningsprocessen var redan i gång och systemen fanns på plats. Dock tillägger respondenterna B och F att det inte tog lång tid och det var inte en svår övergång men ändå var det. Respondenterna menar att det räcker inte bara med att byrån är digitaliserad, utan det är ytterst viktigt att även kunden är digitaliserad för att man ska kunna enkelt utföra revision.

6. Slutsats och diskussion

I uppsatsens sjätte och sista kapitel framförs studiens slutsatser vilka besvarar uppsatsens syfte och forskningsfrågor. Därefter följer en diskussion och slutligen förslag på framtida forskning inom området.

6.1 Slutsats

Studiens frågeställningar lyder enligt följande:

- *Hur har revisionsprocessen och revisionskvaliteten påverkats efter Covid-19 och den digitala omställning som behövt ske som följd av pandemin?*
- *Finns det skillnad i digitala förutsättningar mellan revisionsbyråer i större och mindre storlek?*

Studiens syfte lyder enligt följande:

Syftet med arbetet är att försöka bedöma revisorers upplevda förändring av revisionsprocessen och kvaliteten i samband med den digitala omställning som skett under Covid-19. Vi vill även se om effekterna kan förklaras utifrån IT-tillämpning och användning beroende på byråtillhörighet, då tidigare forskning tyder på att mindre revisionsbolag är bättre på IT-implementering, användning och är snabbare på att ställa om.

Den främsta slutsatsen som kan dras från studien är att pandemin och den digitala omställningen som följde haft både en positiv och negativ påverkan på revisionsprocessen och kvaliteten. Resultatet visar att planerings- och rapporteringsfasen i revisionsprocessen blev inte påverkade i lika stor omfattning som granskningsfasen, med hänsyn till pandemin samt av det digitala arbetssättet. Den främsta anledningen till att granskningfasen blev mest påverkad av pandemin är på grund av det förändrade och mer digitala arbetssättet som

förhindrade revisorerna att utföra granskningsarbetet på plats. En annan faktor var de stora ekonomiska konsekvenserna som kunderna led till följd av pandemin, vilket resulterade i fler element för revisorn att ta hänsyn till i planerings- men framför allt granskningsarbetet.

Resultatet visar även splittrade uppfattningar kring omfattningen av den digitala omställningen. Detta beror på att revisionsbolagen i fråga kommit olika långt i digitaliseringsprocessen och inte på grund av brist på resurser. System som inte fanns på plats vid pandemins intåg eller var bristande togs fram omgående för att fortsätta revisionsarbetet.

Studien visar även att olika revisionsbolag gett olika digitala förutsättningar till sina medarbetare, i form av digitala verktyg för att fortsätta revisionen på distans. Ett Big 4 bolag gav inga digitala verktyg till sina medarbetare när arbetet blev på distans. Tidigare forskning (Matt et al. 2015, Hay et al. 2021) menar att det finns skillnad i digitala förutsättningar mellan revisionsbyråer beroende på storlek. Resultatet av studien visar att två respondenter från samma Big 4 revisionsbolag upplevde större svårigheter i omställningen än resterande respondenter, några tillhörande revisionsbolag av mindre storlek vilket bekräftar tidigare forskning och även forskningsfrågan huruvida revisionsbolag i olika storlek har olika digitala förutsättningar.

Den splittrade uppfattningen om digital omställning beror också på storleken på kunderna, de revisorer som arbetar med kunder av mindre storlek upplevde en större omställning. Detta då samtliga respondenter menar att kunder av mindre storlek inte hade kommit lika långt i digitaliseringsprocessen och tvingades in i ett digitalt arbetssätt när pandemin kom, vilket tog tid. Därför spelar det ingen roll hur digitaliserat ett revisionsbolag är, om inte kunderna också kommit lika långt i den processen.

Distansarbetet till följd av Covid-19 har även haft stor påverkan på kommunikationen mellan kollegor och till kunder. Då revisorn är beroende av kunden som informationskälla och av sina kollegor som bollplank har det påverkat arbetet kring revisionen och revisorns komfort till det negativa. Det nya kommunikationssättet på distans försvårade möjligheten att ställa informationsgrundade frågor och följdfrågor till kunden, när revisorerna i stället för att fråga på plats måste invänta svar via mail. Det ledde till längre ledtider och en utdragen revision, som framförallt var markant inom granskningsfasen. Den bristande kommunikationen har även påverkat kunskapsöverföringen mellan kollegor och till yngre medarbetare, en oro bland respondenterna konstateras att detta kan komma att påverka revisionskvaliteten i framtiden.

Covid-19 och den digitala omställningen har påverkat revisionskvaliteten både positivt och negativt, dock inte i stor omfattning. Tillgången på data har ökat vilket medfört positiva effekter på kvaliteten. Däremot då kommunikationen blivit bristande har risken för oväsentliga fel ökat något. Det digitala arbetssättet har hämmat eller fråntagit den sociala relationen och kontakten mellan kollegor och kunder, en oro kan konstateras i studien om medarbetarhälsan. Distansarbetet innebär också att det är svårare att hålla koll på hur medarbetarna mår. Medarbetare som inte mår bra har därför svårare att generera samma kvalitet på revisionen som innan pandemin.

6.2 Diskussion

Covid-19 har haft en stor påverkan på världen men också på revisionsbranschen. Tack vare informationsteknik och de digitala resurserna som finns i revisionsbranschen fungerade arbetet med revisionen ändå. Pandemin och digitaliseringen, men även dess påverkan på revisionen är ett intressant och dagsaktuellt ämne.

Forskningens syfte har varit att försöka bedöma revisorers upplevda förändring av revisionsprocessen och kvaliteten i samband med den digitala omställning som skett under Covid-19. Vi ville även se om effekterna kan förklaras utifrån IT-tillämpning och användning beroende på byråtillhörighet, då tidigare forskning tyder på att mindre revisionsbolag är bättre på IT-implementering, användning och är snabbare på att ställa om. Syftet i forskningen kan anses vara uppfyllt då respondenterna kunde enkelt och tydligt förklara hur pandemin har påverkats de själva, revisionsprocessen och kvaliteten. Respondenterna förklarade även hur dessa faktorer kan bero på byråtillhörighet.

Studiens resultat visar även att det definitivt blev en omställning, men inte på samma sätt som det kanske hade blivit för ett par år sedan. Där lyfter de fram en annan intressant aspekt där respondenterna menar att pandemin egentligen påskyndande eller utgjorde en katalysator för en redan pågående process, vilket även poängteras av flera andra forskningar och studier. Studien kunde däremot få ännu mer nyanserade svar om det hade skett på plats. För att det kan kännas mer bekvämt om man sitter ihop och ser varandras kroppsspråk än att sitta bakom en skärm och bli intervjuad med en röstinspelning som kan hämma intervjupersonen.

Å andra sidan kan man säga att föreliggande studie genomfördes under en kort tid, men även under svåra förutsättningar där pandemin har haft en del konsekvenser. I och med att fysiska möten har minskat har det i sin tur gjort att vi inte fick en personlig och fysisk kontakt med respondenterna. Kontakten har i stället varit på distans och intervjun har skett digitalt. Processen att hitta lämpliga respondenter på distans har varit en utmaning eftersom studien påbörjades i en pågående pandemi där det var svårt att få till träffar med respondenter. Detta kan orsaka att studiens frågeställning inte besvarades helt. För att fullt ut kunna svara på forskningsfrågan huruvida IT-tillämpning eller användning skiljer sig mellan stora och små revisionsbolag borde fler revisorer från mindre bolag intervjuats för att ha mer att jämföra med. Detta kunde varit möjligt om det inte rådde tidsbrist och om man fysiskt kunde istället söka respondenter. För att fullt ut kunna besvara syftet och forskningsfrågorna hade en studie på mycket större omfattning behövts göras, något som inte var möjligt i denna studie.

6.3 Förslag till framtida forskning

En aspekt som många av de intervjuade revisorerna framförde var just hur kvaliteten av revisionen kan komma att påverkas i framtiden. Detta då alla respondenter framförde att något som drabbats särskilt hårt under den digitala omställning som skedde under pandemin är kunskapsöverföringen till framtidens revisorer. Respondenterna var enhälliga med att pandemin enbart utgjorde en katalysator till en redan pågående process med digitalisering, men att det nya "hybridarbetet" som nu pågår och förmodligen kommer fortsätta kan komma att fortsatt påverka kunskapsöverföringen till blivande revisorer negativt. Vad som menas med hybridarbete är att respondenterna menar att det numera vanliga arbetssättet efter pandemin är halvt hemma och halvt på kontoret, alltså en ny hybridform. Ett intressant ämne att forska vidare inom skulle därför vara hur det nya arbetssättet kommer påverka revisionskvaliteten i framtiden, men även hur kunskapsöverföringen kan bevaras med nya arbetssätt för att upprätthålla samma revisionskvalitet.

Referenslista

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.

Carrington, Thomas. 2010. An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts! *Critical Perspectives on Accounting* 21.

doi:10.1016/j.cpa.2010.03.004

Carrington, T. (2014). *Revision*.

Publicerad: Malmö : Liber, 2014

Castka, Pavel. 2021. Audits and COVID-19: A paradigm shift in the making.

<https://doi.org/10.1016/j.bushor.2021.11.003>

Castka, P., Searcy, C., Fischer, S. 2020. Technology-Enhanced Auditing in Voluntary Sustainability Standards: The Impact of COVID-19. *Sustainability*, 12 (11) (2020), p. 4740

DOI:10.3390/su12114740

D. Lowe, James Bierstaker, Diane J. Janvrin, J. G. Jenkins. 2018. Information Technology in an Audit Context: Have the Big 4 Lost Their Advantage? *Journal of Information Systems* (2018) 32 (1): 87–107.

DOI:10.2308/isys-51794

Deloitte. (2021). Maximizing the impact of technology investments in the new normal.

<https://www2.deloitte.com/xe/en/insights/focus/cio-insider-business-insights/impact-covid-19-technology-investments-budgets-spending.html>

[Hämtad: 2022-03-11]

Deegan, Craig; Unerman, Jeffrey. (2011). *Financial Accounting Theory*. 2. Uppl.

Maidenhead : Mc Graw-Hill Education, cop. 2011

Denny, E. Weckesser, A. 2022. How to do qualitative research? *Qualitative research methods*.

<https://doi.org/10.1111/1471-0528.17150>

Ekonomifakta. Så påverkas Sveriges ekonomi av Coronakrisen. (2020).

<https://www.ekonomifakta.se/Artiklar/2020/december/sa-paverkas-sveriges-ekonomiav-coronakrisen/>

[Hämtad 2022-03-28]

Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori - idéer, moden, förändring*. Liber.

Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T., & Styhre, A. (2015). *Organisation och organisering*. Liber.

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

<https://www.far.se/globalassets/.pdf/nyckeln-till-framtiden.pdf>

[Hämtad 2022-03-05]

FAR. (U.Å). Revision - en praktisk beskrivning.

https://www.faronline.se/dokument/r/revision_en_praktisk_beskrivning/

[Hämtad 2022-04-13]

Francis, R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 2004, Vol.36 (4), p.345-368.

DOI: 10.1016/j.bar.2004.09.003

Freidson, E. (2001). *Professionalism, the third logic, On the Practice of Knowledge*.

University of Chicago Press

Glanz-Hadjipetri, S. (2020). Nya arbetssätt under coronaepidemin. Tidningen

Balans. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/nya-arbetsattunder-coronaepidemin/>

[Hämtad 2022-03-19]

Gobble, M. 2018. Digitalization, Digitization, and Innovation, *Research-Technology Management*, 61:4, 56-59, <https://doi.org/10.1080/08956308.2018.1471280>

Han, S. Rezaee, Z. Xue, L. Zhang, J. H. 2016. The association between information technology investments and audit risk. *Journal of Information Systems*, 30(1), ss. 93-116.

Harvard Business Review. (2012). Big Data: The Management Revolution

<https://hbr.org/2012/10/big-data-the-management-revolution>

[Hämtad 2022-03-08]

Hay, D. Shires, K. Van Dyk, D. 2021. Auditing in the time of COVID – the impact of COVID-19 on auditing in New Zealand and subsequent reforms.

DOI 10.1108/PAR-09-2020-0155

Journal of Accountancy. (2017). Rethinking the audit.

<https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/apr/rethinking-the-audit.html>

[Hämtad 2022-03-10]

Matt, C., Hess, T. & Benlian, A. 2015. Digital Transformation Strategies.

Bus Inf Syst Eng 57, 339–343 (2015). <https://doi-org.till.biblextern.sh.se/10.1007/s12599-015-0401-5>

Magnusson, E., Marecek, J. (2015). *Doing Interview-based Qualitative Research: A Learner's Guide*. Cambridge: Cambridge University Press.

Melin, U. (2020). Coronakrisen omvandlar vårt sätt att arbeta och umgås. Linköpings Universitet.

<https://liu.se/nyhet/coronakrisen-omvandlar-vartsatt-att-arbeta-och-umgas>

[Hämtad 2022-04-13]

Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser. (2017). IT-användning och företagens produktivitet.

https://www.tillvaxtanalys.se/download/18.62dd45451715a00666f1d81a/1586366179383/pm_2017_16_IT-anv%C3%A4ndning%20och%20f%C3%B6retagens%20produktivitet.pdf

[Hämtad 2022-03-10]

Nezhyva, M. 2020. Digitalization of audit in the conditions of the COVID-19.

DOI: [http://doi.org/10.31617/visnik.knute.2020\(131\)09](http://doi.org/10.31617/visnik.knute.2020(131)09)

Patel, R. Davidson, B. (2019). *Forskningsmetodikens grunder - Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Studentlitteratur AB.

Produktivtetsdelegationen. (1991). *Hur mäta produktivitet?* Stockholm: Norstedts tryckeri.

Rajiv D. Banker, H. Yi-ching, K. 2002. Impact of Information Technology on Public Accounting Firm Productivity. *Journal of Information Systems* (2002) 16 (2): 209–222.(2002).

<https://doi.org/10.2308/jis.2002.16.2.209>

Revisorsinspektionen. (2021). Information med anledning av coronaviruset, covid-19.

<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/information-med-anledning-av-coronaviruset-covid-19/>

[Hämtad 2022-04-02]

Reis, J. Amorim, M. Melao, N. Cohen, Y. Rodrigues, M. 2020. Digitalization: A Literature Review and Research Agenda

DOI:10.1007/978-3-030-43616-2_47

Schön, Lennart. (2014). *Vår världes ekonomiska historia - Den industriella revolutionen del 2*. 2:2. Uppl. Lund: Studentlitteratur AB.

Sharma, N. Sharma, G. Joshi, M. Sharma, S. 2022. Lessons from leveraging technology in auditing during COVID-19: an emerging economy perspective. *Managerial Auditing Journal*

<https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3267>

Svavarsson, Daniel. (2005). *Evaluations of IT Platform Investments*.

Göteborg: Intellecta Docusys.

Svenskt Näringsliv. (2022)

<https://www.svensktnaringsliv.se/amne/coronakrisen>

[Hämtad 2022-04-02]

Tillväxtverket. (2021). Små och medelstora företags digitalisering. Vad har betydelse?

<https://tillvaxtverket.se/download/18.1c2d88dd17a75dad62bb9c2/1625667663858/Sm%C3%A5%20och%20medelstora%20f%C3%B6retags%20digitalisering.pdf>

Tillväxtverket. (2021). Ökad digitalisering och mer distansarbete hos företagen.

<https://tillvaxtverket.se/statistik/vara-undersokningar/resultat-fvov-2020/2021-04-23-okad---digitalisering---och-mer-distansarbete---hos-foretagen.html>

Visma. (2018). Vad är revision?

<https://vismaspcs.se/ekonomiska-termer/vad-ar-revision>

[Hämtad 2022-04-12]

Wall Street Journal. (2021). PwC to Spend \$12 Billion on Hiring, Expanding Expertise in AI, Cybersecurity.

<https://www.wsj.com/articles/pwc-to-spend-12-billion-on-hiring-expanding-expertise-in-ai-cybersecurity-11623758400>

[Hämtad 2022-03-11]

Bilagor

Bilaga 1

Digital omställning under Covid-19

Hur upplever revisorer att revisionsprocessen och kvaliteten påverkats?

Allmänna frågor:

1. Vad har du för befattning och vart arbetar du?
2. Hur lång yrkeserfarenhet har du?
3. Vad är din ålder?
4. När pandemin kom, på vilket sätt upplevde du att arbetet blev mer digitalt?
5. Känner du att företaget du arbetar för har gett dig de förutsättningar du behövde för att kunna ställa om till ett mer digitalt arbetssätt?
6. Upplevde du att det tog tid för företaget som du jobbar för att ställa om till ett digitalt arbetssätt? Tror du storleken av företag spelar roll här?

Revisionsprocessen:

1. Av revisionsprocessens tre delar (Planering, Granskning och Rapportering), vilken anser du påverkades mest av den digitala omställning som skedde under pandemin?

Planeringsfasen:

2. Under planeringsfasen, hur gick skiljer sig ditt arbetssätt före och under pandemin?
3. Vilka delar sammanfattningsvis inom planeringsfasen med hänsyn till digital omställning upplevde du svårigheter med under pandemin?

Granskningsfasen:

4. Hur arbetar du normalt under granskningsfasen, hur skiljer sig arbetssättet innan och under pandemin?
5. Vilka delar sammanfattningsvis inom granskingsfasen med hänsyn till digital omställning upplevde du svårigheter med under pandemin?

Rapporteringsfasen:

6. Hur påverkades upprättandet av rapporter under pandemin?
7. Hur påverkades din tidsplan kring revisionsarbetet?
8. Vilka delar sammanfattningsvis inom rapporteringsfasen med hänsyn till digital omställning upplevde du svårigheter med under pandemin?

Revisionskvalitet:

1. Hur upplevde du att revisionskvaliteten påverkades av distansarbete?
2. Upplevde du att du behövde vidta fler åtgärder för att bibehålla revisionskvaliteten under pandemin?
3. Hur har kommunikationen påverkats mellan dig och dina klienter?

Avslutningsvis: Nu när du förhoppningsvis bildat en uppfattning om vår studie, är det något du upplever att vi missat av värde för studien som du skulle vilja tillägga?