

# Hur revisionsprocessen förändras

- *En kvalitativ studie om risker ur revisorns perspektiv*

Av: Ilona Haffo & Patricia Üre

Handledare: Natallia Pashkevic

Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper

Kandidatuppsats 15 hp

Företagsekonomi | Vårterminen 2020



## **Förord**

Vi vill börja med att tacka till de respondenter som valt att delta i vår studie. Utan er hjälp hade denna undersökning inte varit möjlig.

Vi vill även tacka vår handledare Natallia Pashkevic för vägledningen under arbetets gång. Ett stort tack riktas även till våra opponenter för den kritik och de värdefulla råd vi fått.

Stockholm, 2020

---

Ilona Haffo

---

Patricia Üre

# Abstract

**Introduction:** Since most of the previous research is niched against the general use of digital tools by the auditing industry, there is thus a further need to condense and in depth explain how digitalization affects the audit profession and the risks involved.

**Aim:** The study aims to examine how digitalization affects the audit and the auditor's role in the audit process and what effects this has on the audit risk.

**Method:** The study is of a qualitative nature and conducts semi-structured interviews with professional accountants.

**Result:** The result shows that the respondents express an awareness and understanding that digitalization has brought new areas of risk. In essence however, the result indicates that digitalization has had a positive effect in audit risk by automating many of the steps involved. However, this convenience in itself can become a risk when professionals become too comfortable and trusting.

**Conclusion:** The study concludes that the effects of digitalization on the profession have generally been positive as most of the auditor's tasks have been automated. This has changed the auditing profession not least in relation to new requirements for the audit process, but also with regard to new expectations regarding the design of the auditor role as a result of new consumer requirements and needs.

**Keywords:** *Digitalization, Audit process, Audit risk*

# Sammanfattning

**Inledning:** Då större del av tidigare forskning är nischad mot att generellt beskriva revisionsbranschens användning av digitala verktyg, finns således ett vidare behov av att snäva av och förklara ingående hur denna digitalisering påverkar revisionsprocessen och dess risker.

**Syfte:** Studien syftar undersöka hur digitaliseringen påverkar revisionsprocessen samt vilka effekter detta har på revisionsrisken.

**Metod:** Studien är av kvalitativ natur och genomför semistrukturerade intervjuer med yrkesaktiva revisorer.

**Resultat:** Resultatet visar att respondenterna uttrycker en medvetenhet och förståelse för att digitaliseringen har medfört nya områden inom riskarbetet. I huvudsak visar resultaten att digitaliseringen haft en positiv inverkan på revisionsrisken genom att flertalet moment automatiserats. Dock leder detta till en bekvämlighet som i sig kan utgöra en ny sorts risk.

**Slutsats:** Studien konkluderar att digitaliseringens effekter på yrket i allmänhet har varit positivt då större delar av revisorns uppgifter har automatiserats. Detta har satt revisionsyrket i förändring inte minst i relation till nya krav på revisionsprocessen men också med avseende till nya konsumentkrav och behov.

**Nyckelord:** Digitalisering, revisionsrisken, revisionsprocessen

# Begreppsdefinitioner

**Artificiell intelligens (AI):** Artificiell Intelligens innebär förmågan hos robotar och datorprogram att efterlikna människans naturliga beteende och intelligens.

**Automatisering:** Automatisering beskrivs som en effekt av digitaliseringen som tar över analoga administrativa uppgifter (Kairos Future, 2013).

**Digitala verktyg och program:** Detta avser enskilda program som används inom revisionsprocessen för att automatisera behandling av data, så som exempelvis Fort Knox eller Excel.

**Digitala system:** Med detta avses flertalet digitala program som tillsammans bildar ett helt system. Exempel på system kan vara IT-system, informationssystem etc.

**Data:** Samlingsbegrepp för digital information som ligger till grund för beslutsfattande. Exempelvis viktig kundinformation (Kairos Future, 2013).

**”Big data”:** Big data” är stora mängder digitalt lagrad information (Appelbaum et al., 2017; Tarek et al., 2017; Vasarhelyi & Sun 2017).

**Kunskap och kompetens:** Inom ramen för denna studie ämnar kunskap spegla det teoretiska och abstrakta kunnandet hos en individ medan kompetens avser då kunskapen sätts i direkt handling. Kunskap är således beståndsdelar av kompetensen.

**Molnbaserade lösningar:** Molnbaserade lösningar är digitala utvecklingar inom revisionsbranschen som automatiserar tidigare fysiskt arbete (Appelbaum et al., 2017; Tarek et al., 2017; Vasarhelyi & Sun 2017).

**Digitalisering:** Digitalisering är ökad användning av digitala system som effektiviserat manuellt arbete inom olika branscher. Digitalisering förklarar samspelet mellan den tekniska utvecklingen och revisionsbranschen och skall ses som en pågående process (Göteborgs universitet, 2019).

**Revisionsprocessen:** Revisionsprocessen förklarar revisorns arbete utifrån tre element: planering, granskning och rapportering (Carrington, 2014).

**Revisionsrisk:** beskriver Carrington (2014) som de fel revisorer gör genom att skriva felaktigheter i revisionsberättelsen.

# Innehållsförteckning

1.	Inledning	1
1.1.	Bakgrund	1
1.2.	Problemformulering	3
1.3.	Syfte	4
1.4.	Frågeställning	4
1.5.	Avgränsning	4
1.6.	Disposition	5
2.	Teoretiskt ramverk	6
2.1.	Revision och traditionell arbetsprocess	6
2.1.1.	Planering	7
2.2.2.	Granskning	8
2.2.3.	Rapportering	8
2.4.	Revisionsrisk	9
2.5.	Digitaliseringens påverkan på revisionsyrket	11
2.5.1.	Digitaliseringens påverkan på revisionsprocessen	13
2.5.2.	Ökad användning av digitala system och ”Big data”	14
2.6.	Teoretisk sammanfattning	15
3.	Metod	17
3.1.	Vetenskapligt angreppssätt	17
3.2.	Val av forskningsmetod	18
3.3.	Material och sökprocess	18
3.3.1.	Utformning av intervjuguide	19
3.4.	Tillvägagångssätt för insamling av data	20
3.4.1.	Respondenturval	21
3.5.	Analysmetod	22
3.6.	Trovärdighetsdiskussion	23
3.6.1.	Tillförlitlighet	24
3.6.2.	Överförbarhet	24
3.6.3.	Pålitlighet och konfirmering	25
3.7.	Etiska principer	25
3.8.	Metoddiskussion	26
4.	Empiri	28
4.1.	Digitaliseringens påverkan på revisorns arbete	29
4.2.	Ökad effektivitet inom revisionsprocessen	32

4.3.	Revisionsrisk som uppkommit till följd av digitaliseringen	35
4.4.	Professionsskifte och behovet av ny kunskap och kompetens	39
5.	Analys	43
5.1.	Nya arbetsmoment inom revisionsprocessen	44
5.2.	Ny sorts revisionsrisk	45
6.	Diskussion	49
6.1.	Revisionsprocessen i förändring	49
6.2.	Revisorerna upplevelser av förändrad revisionsrisk	50
7.	Slutsats	53
7.1.	Hur digitaliseringen påverkar revisionsprocessen	53
7.2.	Påföljden av digitaliseringen kring revisionsrisken	54
7.3.	Praktiska implikationer	55
7.4.	Förslag till vidare forskning	55

Referenser

Bilagor

Bilaga 1 – Intervjuguide

Bilaga 2 – Figur- och tabellförteckning

# 1. Inledning

*Digitaliseringen har uppmärksammats inom revisionsbranschen då en uppsjö av studier genomförts med fokus på just digitaliseringens effekter. Då större del av tidigare forskning är nischad mot revisionsbranschens användning av digitala verktyg, finns således ett vidare behov av att förklara hur digitaliseringen påverkar revisionsprocessen. Forskningsområdet motiveras genom att forskningen poängterar att utvecklingen enbart pekar på fortsatt digitalisering av revisionsyrket. Detta betyder att denna studie kan hjälpa till att svara på viktiga frågor som är av stor betydelse för revisionsbranschen ur ett framtidsperspektiv.*

## 1.1. Bakgrund

Utveckling av teknik och fortsatt digitalisering av samhället inom olika branscher har pågått i flera decennier. Samhället har i stort genomgått en transformation från användningen av fysiska verktyg och arbetssystem till mer digitala sådana (Aditya, Hartanto & Nugroho, 2018; Ullricha et al., 2019). Exempel på detta är minskad användning av dokument i pappersformat och ökad användning av elektroniska dokument. Varför digitaliseringen fortsätter att vara intressant för forskning är för att den ständigt utvecklas och representerar en pågående process utan slutdatum (Kairos Future, 2016). Forskare menar att hela samhället påverkas av fortsatt digitalisering och tillämpning av digitala verktyg och system. Dessa digitala verktyg och system har främst haft som syfte att effektivisera vardagen och arbetsprocesser i verksamheter och organisationer (Warren, Moffit & Byrnes, 2015).

Gilan och Hammarberg (2016) menar bland annat att när datorer först började användas fanns det en tanke med att de skulle effektivisera, hjälpa till med beräkningar och minska på manuella administrerade uppgifter. Lanseringen av internet hade också ett syfte att effektivisera bland annat hur information sändes och togs emot. Internet som en teknologisk utveckling var en grundbult i digitaliseringens uppkomst och tillväxt (Warren, Moffit & Byrnes, 2015; Gilan och Hammarberg, 2016). Även kommunikation kom att effektiviseras. Via internet och digitalisering blev mail ett vanligt kommunikationssätt och på senare tid även SMS (Andréasson, 2015). Kairos Future (2016) menar bland annat att fler och fler företag likt privatpersoner i samhället tenderar att använda fler digitala lösningar snarare än färre. Inom

verksamheter och organisationer handlar det framförallt om att manuell hantering av interna data relaterat till kunder och den egna verksamheten samt dokumentation med mera har minimerats. På ett smidigare vis hjälper digitala verktyg och externa aktörer, verksamheter och organisationer att hantera sin vardag genom att bland annat enkelt brukar dela samt spara företagsdokumentation (Wanger, 2001). Kairos Future (2013) menar bland annat att de olika förändringarna i revisionsbranschen präglas av olika drivkrafter som har direkt koppling till digitaliseringen (Kairos Future, 2013; Warren, Moffit & Byrnes 2015). Carrington (2014) poängterar att digitaliseringens snabba förändringar och stora effekter på samhället mer eller mindre tvingar organisationer och verksamheter att ställa om efter den. Med tanke på de flertalet möjligheter som digitaliseringen ger upphov till är det av vikt att en verksamhet anammar detta för att vara relevanta på morgondagens arbetsmarknad. I relation till revisionsbranschen menar Carrington (2014) att det är avgörande att hänga med i den digitala utvecklingen, framförallt för att säkerställa att rätt kunskap och kompetens finns inom branschen men också för att säkerställa revisionskvalitén och värdeskapande (Carrington, 2014; Appelbaum et al., 2017; Tarek et al., 2017).

Forskare menar att digitaliseringen i stort haft effektiviseringsmål inom olika arbetsområden. Inom revisionsbranschen har målet med stor del av de digitala verktyg och system som implementerats varit att effektivisera genom att ta bort manuell administration. Pappersarbete sköts numera digitalt som exempelvis bokföring samt fakturering. Denna data och annan dokumentation lagras digitalt istället för på papper i fysiska arkiv (Warren, Moffit & Byrnes 2015; Appelbaum et al., 2017; Zhang et al., 2017). Olika företag i revisionsbranschen digitaliserar sig i största möjliga mån och i detta har det kommit flera nya krav på verksamheterna att de skall ta hänsyn till en transformerad arbetsprocess, inte minst i relation till revisionsprocessen, att besitta rätt kunskap samt kompetens för att kunna uppfylla de krav som ställs för att upprätthålla god revisionskvalitet (Dzuranin, & Mălăescu, 2016). Med tanke på att digitaliseringen präglas på revisionsprocessen belyser forskare att revisorn själv utgör den ”sista kontrollen” för att granska att allt är korrekt. Med avseende till revisionsrisken ställs idag en högre press på revisorn som sista garanti för att finna potentiella felaktigheter, upptäcktsrisken faller således på revisorn (Trohammar & FAR, 2005).

## 1.2. Problemformulering

Ökad användning av digitala verktyg och molnbaserade lösningar har gett större tillgång till informationsmängder och annan data vilket i stort har påverkat revision (Ryoo et al., 2014; Fang & Shu, 2016). Då kunskap fastställts som ett fundament för förtroligt arbete, framkommer det i ISA 315 att revisionsbranschen ej får lida av kunskapsbrist i hur revisorer skall arbeta framåt med digitaliseringen. Kunskapsbristen utgör en tydlig nackdel i takt med att digitaliseringen breder ut sig och därför poängteras det i ISA 315 att revisorn skall ha kunskap och kompetens inom de program och system som används för att hantera data på ett säkert sätt (ISA 315:18-20).

Då Ismail et al., (2006) menar att revisorns egen förmåga och kompetens är en grundpelare till ett pålitligt utövande inom revision, är det av synnerlig vikt att revisorn är uppdaterad kring digitaliseringens nya krav. Kairos Future (2013) poängterar således att digitaliseringen har bidragit med ökad professionalisering. Det är därför av vikt att revisorn innehar kunskap och förståelse i relation till digitaliseringen för att framförallt hantera alla digitala program korrekt. Denna kunskap kommer i sin tur från att rätt kompetenshöjande utbildningar erbjuds. Det är även av vikt för att revisorn på egen hand skall kunna göra vitala bedömningar med avseende till revisionsrisken (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001; Yang & Guan, 2004; Ismail et al. 2006; ISA 315:18).

Mot ovan bakgrund står således revisorers profession inför en förändring (Revisorsinspektionen, 2018; FAR 2016; Kairos Future, 2013). FAR (2006) lyfter fram att revision bör anamma professionell skepticism i planering av revisionen såväl som dess granskning samt rapportering. I och med att revisorer idag har ett ansvar samt skyldighet att utföra sina arbetsuppgifter enligt god revisionssed, bör megatrender och fenomen som påverkar samhället i stort (som digitaliseringen) hanteras enligt ISA 315. Det finns å andra sidan bristfälliga rekommendationer i ISA 315:18-21 kring hur revisorer bör bemöta samt förhålla sig till en alltmer digitaliserad revisionsprocess (Janvrin, Bierstaker, & Lowe, 2008). I linje med standarder är det av vikt att varje revisor besitter rätt kompetens för att göra professionella bedömningar med avseende till vilka digitala verktyg samt system som kan verkställa syftet med revisionen (ISA 315:18). Inte minst vad gäller revisionsrisken, som Ruhnke & Schmidh (2014) menar påverkas av digitaliseringen. Ruhnke & Schmidh (2014) understryker ISA (315:18) med att revisionsrisken i stort är beroende på revisionsorganisationens kompetens och kunskap. Däremot, till följd av att rekommendationerna i ISA med avseende till digitaliseringen

är bristfälliga och till viss del saknas helt finns därmed ett ISA-utrymme för hur digitaliseringen rekommenderas att tolkas med avseende till revisionsrisken. Detta är även en faktor som motiverar denna studie.

Befintlig forskning och rapporter belyser att digitaliseringen är pågående och utvecklas alltmer genom uppkomsten av nya verktyg och system som kan användas i revisionsprocessen (Curtis et al., 2009; Stoel et al., 2012; Kairos Future 2013; FAR 2016). I detta behöver varje revisor ha tillräckligt med kunskap och vara kompetent nog i att förstå/kunna hantera nya moderna revisionssystem för att kunna uppfylla syftet med revision (ISA 315:18). Att undersöka på vilket sätt digitaliseringen påverkar revision samt revisorers arbete i relation till revisionsprocessen är således intressant då ämnesområdet är fortsatt högaktuellt med tanke på den pågående digitaliseringens framfart.

### **1.3. Syfte**

Syftet med studien är att undersöka hur digitaliseringen påverkar revisionsprocessen samt vilken påverkan denna har på revisionsrisken.

### **1.4. Frågeställning**

Denna studie avser att fullfölja studiens syfte och besvara följande frågeställningar:

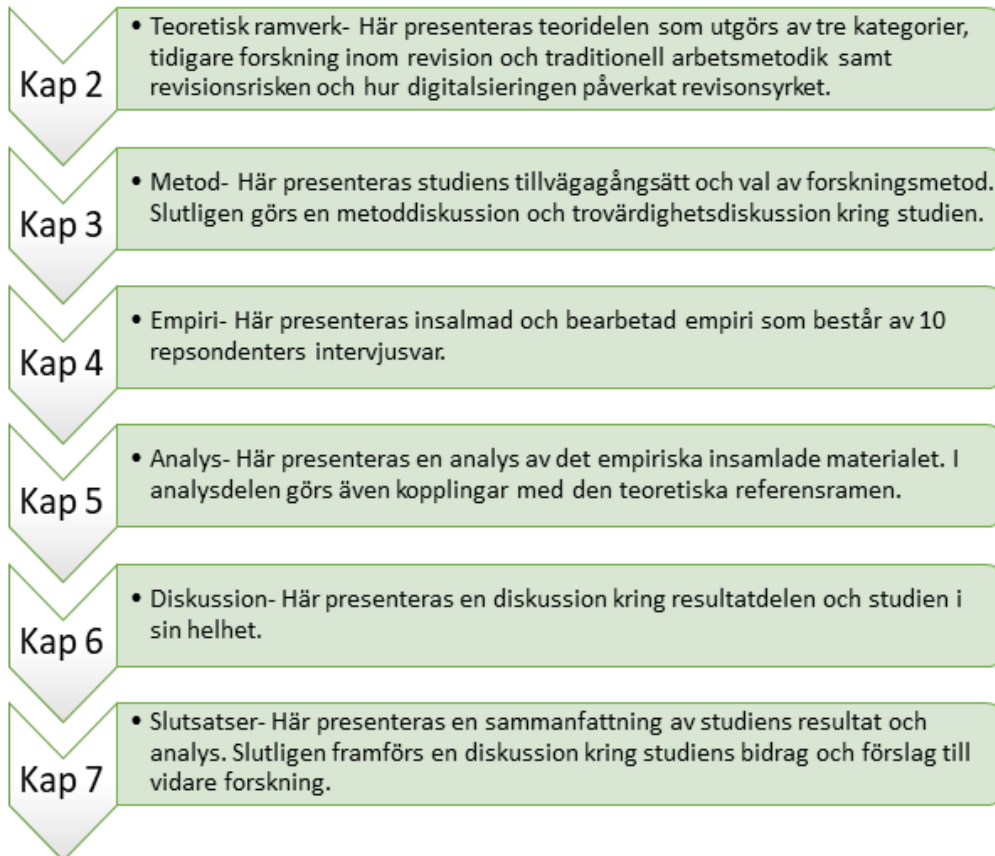
- På vilket sätt påverkar digitalisering revisionsprocessen?
- Vilken påföljd har digitaliseringen haft kring revisionsrisken?

### **1.5. Avgränsning**

Studiens första avgränsning görs i intervjuguiden med fokus på hur digitaliseringen påverkar revisionsprocessen. Vidare är studien avgränsad till påföljden av digitaliseringen kring revisionsrisken för att det finns ökat behov av forskning inom det fokusområdet till följd av digitaliseringens fortsatta utveckling (Aditya, Hartanto & Nugroho, 2018; Ullricha et al., 2019). Vidare avgränsning görs även till digitalisering som begrepp och används i bestämd form som del av syftesbeskrivning för att tydliggöra att inom ramen för denna studie ses digitalisering som ett fenomen (en företeelse som är både levande och pågående). För att uppnå studiens syfte och frågeställning genomförs intervjuer med tio yrkesverksamma revisorer. Här gjordes en

avgränsning i att urvalet av intervjupersonerna enbart kommer från Stockholmsområdet samt att de arbetar på fyra olika revisionsbyråer.

## 1.6. Disposition



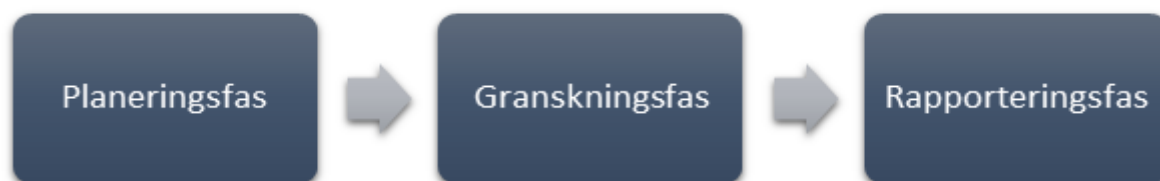
## 2. Teoretiskt ramverk

*Studiens teoretiska ramverk redovisas i tre kategorier som kommer att utgöra ett underlag för kommande analys.*

### 2.1. Revision och traditionell arbetsprocess

Med avseende till att ge en tydlig bild över revisionens syfte samt revisorns arbetsprocess belyser ISA 2014 att revision har ett syfte att öka förtroendet för finansiella rapporter från deras avsändare. Ökat förtroende uppnås genom ett uttalande från revisorn om rapporterna i samtliga väsentliga avseenden tillämpats i linje med satt ramverk för finansiell rapportering enligt ISA 2014.

Trots nya verktyg som digitaliseringen fört med sig (Kairos Future, 2016; Iveroth et al., 2018), är fortfarande revisorns grundroll densamma. Generellt handlar det om att revisorn skall utgöra en garanti för att säkerställa kundens redovisningskvalitet och att den finansiella rapporteringen är tillförlitlig (Johansson et al., 1973; Carrington, 2014). FAR (2006) ger en beskrivning av revisorns arbete och belyser att de ska inta en professionell men skeptisk inställning till kunden. Revisorerna har där i uppgift att skapa sig en god förståelse kring verksamheten för att kunna rapportera kring räkenskaper och hur de förvaltas (Aditya, Hartanto & Nugroho, 2018; Ullricha et al., 2019). En förklaring till detta kan ses nedan där revisorns arbete beskrivs i en trestegsmodell.



*Figur 1. Revisorns arbetsprocess (revisionsprocessen) i tre steg: planering, granskning samt rapportering.*

### **2.1.1. Planering**

En revisions första fas är planeringsfasen där revisorn lägger en strategi för arbetet så att det sker på ett ändamålsenligt sätt (Johansson et al., 1973; ISA 300, 2009). Inom planeringsfasen skall revisorer allokera resurser till och bestämma vilka delar av en verksamhet som ska granskas (FAR, 1998; Gulden, 2000; Moberg, 2006; FAR, 2019). Ett grundförhållande för en ändamålsenlig revision som måste vara mött är att revisorn får tid att bilda sig en uppfattning av företaget så att granskningen tar i beaktning de rådande förhållandena inom företaget (Johansson et al., 1973). Planeringsfasen är således en fas med mycket fakta med insamling av stor mängd information som skall analyseras och bedömas (FAR, 1998; Gulden, 2000; Moberg, 2006; FAR, 2019). Hur mycket information som samlas in varierar från fall till fall och det är den enskilde revisorn som beslutar om mängden. Viktigt är dock att det finns tillräckligt med underlag för att kunna tillgodose en vidare planering där de områden som anses ha störst risk finns väl täckta (Johansson et al., 2005; FAR, 2006).

#### **2.1.1.1. Väsentlighet**

Ett centralt begrepp som används inom revision är ”Väsentlighet”. ISA poängterar att begreppet används för att beskriva ”error” och felaktiga utlämnanden som påverkar beslutstagande (ISA 320, 2009). Här handlar det om vad revisorn själv bedömer vara väsentligt och vilken bedömning som görs baserat på det. Väsentligheten tar felets omständighet, grad och karaktär i bedömning. När begreppet väsentlighet tas in i bedömningen sker oftast detta i planeringsfasen. Detta för att revisorn inte skall missa viktiga områden i revisionsprocessen (Johansson et al., 1973; Carrington, 2014; FAR, 2006). Bedömning av vad som är väsentligt och inte är nära kopplat till begreppet risk, detta då bedömning av risk automatiskt sker i bedömning av vad som är väsentligt eller ej (FAR, 1998; Gulden, 2000; Moberg, 2006; FAR, 2019).

#### **2.1.1.2. Riskbedömning**

Begreppet ”riskbedömning” är ett grundbegrepp för revisorn där denne urskiljer det som är väsentligt att granska, detta görs för att effektivisera granskningen (Kevin et al., 2018). Revisorn ”sällar” således i risk, som är ett brett begrepp (Carrington, 2014; FAR, 2006) och kommer ges mer utrymme nedan. Väsentlighetsbedömningen är alltså direkt korrelerad till den revisionsrisken som revisorn väljer att ta (FAR, 1998; Gulden, 2000; Moberg, 2006; FAR, 2019). Interna kontroller inom företagsledningen ligger till grund för att revisorn skall kunna

styra och ta ställning till företagets risker (Kevin et al., 2018). Då revisorn är väl insatt i den interna kontrollen fungerar arbetsprocessen väl och fel minimeras som i sin tur skapar ett förtroende för företaget från utomstående (FAR, 1998; Gulden, 2000; Moberg, 2006; FAR, 2019). Hur den interna kontrollen ser ut varierar från fall till fall där faktorer som företagets storlek, IT-struktur, ledningens direkta påverkan, typ av företag osv spelar roll (FAR, 2006).

### **2.2.2. Granskning**

Det granskningsarbete som revisorn utför ligger till grund för den revisionsberättelsen som senare presenteras (FAR, 2006). Den tidigare nämnda interna kontrollen samt riskbedömningen kring de fel som kan uppstå är två faktorer som enligt FAR är av stor vikt vid granskningsfasens organisering och senare genomförande. För att granskningen skall genomföras så används begreppen granskningsmetoder och granskningsåtgärder. Granskningsmetoder är de sätten som revisorn kan använda sig utav medan åtgärderna är hur dessa sätt senare utförs (Johansson et al., 1973; Carrington, 2014). Inom granskningsmetoden finns en granskning av intern kontroll samt en substansgranskning. Beroende på om verksamhetens interna kontroller anses vara trovärdiga samt efter frågor om kostnad och effektivitet bestämmer sig revisorn för vilken metod som skall användas (Johansson et al., 1973). En mer detaljerad beskrivning av vad metoden kring ett företags interna kontroller består av kan förklaras med att de avser kontroller som företaget företar själva för att visa att dokumentering samt registrering av transaktioner sker på ett riktigt sätt (Johansson et al., 1973; Carrington, 2014). Då revisorn gör en granskning av företagets interna kontroller sker det med den information som revisorn besitter kring företaget. För att revisorn skall kunna fastslå att de interna kontrollerna är väl fungerande krävs en bekräftelse på detta vilket kan ges på olika sätt (FAR, 2006). Metoden kring subgranskning består av att revisorn under året kontinuerligt eller vid bokslut går igenom och analyserar företagets resultat- och balansräkning i relation till transaktionerna (Carrington, 2014; FAR, 2006). Slutligen kan subgranskning delas upp i detaljgranskning samt analytisk granskning (Johansson et al., 1973; Carrington, 2014).

### **2.2.3. Rapportering**

Granskningen skall tillslut leda till att revisorn yttrar sig i revisionsberättelsen (Johansson et al., 1973; Carrington, 2014). Revisionsberättelsen upprättas till förmån för årsstämman och säkerställer att årsredovisningen för företaget har upprättats i enlighet med

Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Revisionsberättelsen är den enda rapporten från revisorn som är offentlig (FAR, 2006). Med syfte att skapa samsyn samt en internationell standard som skall underlätta för förståelse och pålitlighet så är revisionsberättelsen standardiserad. Detta gör att det är tydligt då en revisionsberättelse erhåller en internationell standard (ISA 700, 2015). Under arbetsåret kan revisorn lämna rapporter kring förbättringar som kan göras samt ge förslag och synpunkter. Dessa rapporter och synpunkter ges direkt till ledningen som senare för informationen vidare till berörda parter. Ofta sammanfattar revisorn sina synpunkter skriftligen kring det som uppdagats vid granskningen av företagets räkenskaper och dess skötsel (Johansson et al., 1973; Carrington, 2014).

## 2.4. Revisionsrisk

Enligt Houston et al., (1999) delas vanligen revisionsrisken upp enligt tre moment med avseende till *The Audit Risk Model* (Houston et al. 1999). Revisionsrisken är således uppbyggd av tre olika typer av risk: den inneboende risken, kontrollrisken samt upptäcktsrisken (Öhman & Wallerstedt, 2012; Carrington, 2014). Sammantaget utgör dessa tre moment den totala revisionsrisken som en revisor måste beakta när denne utför ett revisionsuppdrag (Hogan & Wilkins, 2008). Begreppet ”revisionsrisk” belyser de fall då revisorn gjort fel genom att skriva felaktigheter i revisionsberättelsen (Trohammar & FAR, 2005; Kevin et al., 2018). Dessa fel skall bestå av sådant som torde ha upptäckts av en revisor som arbetat enligt god redovisningssed (Trohammar & FAR, 2005).



*Figur 2. Illustration av revisionsrisken som består av följande: inneboende risk, kontroll- och upptäcktsrisk. (Carrington, 2014).*

Den inneboende risken syftar att beskriva de fall då felet finns i ett företags redovisning. En teknisk definition av inneboende risk går att finna i ISA 320 (2009). Beskrivningen om inneboende risk är att ett felaktigt påstående om antingen ett konto, transaktionsslag eller en

upplysning är var för sig eller tillsammans väsentligt känsliga redan innan kontroller genomförts (Trohammar & FAR, 2005). Kontrollrisken beskriver risken kring hur ovan nämnda väsentliga felaktigheter inte upptäcks, förhindras eller åtgärdas av företagets interna kontroll (Öhman & Wallerstedt, 2012). Den interna kontrollen är de åtgärder som företagsledningen implementerat via riktlinjer och rutiner. Inom den interna kontrollen är en viktig del att redovisningen är felfri (Öhman & Wallerstedt, 2012). Goda rapporteringssystem som både är effektiva och noggranna är därför av betydelse för att uppnå bra intern kontroll (Hogan & Wilkins, 2008; Zaicéanu et al., 2015), vilket således belyser hur inneboende risk samt kontrollrisk är sammanvävda med varandra (Carrington, 2014; Trohammar & FAR, 2005). Den slutliga delen inom revisionsrisk är upptäcktsrisken. Denna risk beskriver att det arbete som revisorn utför med syfte att minimera revisionsrisken inte kommer att vara tillräcklig och att väsentliga felaktigheter inte kommer att uppdagas (ISA 320, 2009).

Revisorn står som sista garanti för att de felaktigheter som finns inom företagets redovisning som ej upptäckts via den interna kontrollen skall upptäckas, således faller upptäcktsrisken på revisorn (Trohammar & FAR, 2005; Kevin et al., 2018). I rapporten från Ruhnke & Schmidth (2014) analyserades en rad faktorer som utgör risk inom revisionsarbetet. I rapporten granskades revisionsjusteringar i relation till ett urval av företag för att kunna identifiera vilka faktorer som hade stor påverkan på revisionsarbetet och dess process. Ruhnke & Schmidth (2014) konkluderade bland annat att revisionsriskerna i stort berodde på revisionsorganisationens kompetens och kunskap i relation till svag ledning och brister i integritet.



Figur 3. Denna figur förklarar sambandet mellan revisionsrisken och granskningsåtgärder.

## 2.5. Digitaliseringens påverkan på revisionsyrket

Tidigare forskning inom området omfattar bland annat hur revisionsbranschen i större utsträckning övergår till digitala lösningar för att effektivisera arbetsprocesserna. Detta betonas i en studie från Wong (2016) som poängterar att fler och fler verksamheter använder digitala lösningar och system med syfte att bättre det egna arbetet också uppnå bättre effektivitet (Wong, 2016). I relation till att revisionsbranschen starkt påverkas av digitaliseringens utveckling då nya analysverktyg och program ständigt tillkommer, lyfter även Dillon et al., (2010) samt Wang et al., (2011) att den digitala tekniken fortsatt blir allt viktigare för revisorn och revisionsprocessen.

Snabb uppkomst av digitala verktyg är en anledning till att det traditionella revisionsyrket förändrats. Moderniseringen har skapat ett nytt komplext område som är av vikt att förstå för att kunna bedriva ett kvalitativt revisionsarbete (Thilander & Rolandsson, 2018). Detta området handlar om nya risker till följd av utökad användning av digitala informationssystem. Med tillkomsten av molnbaserade tjänster (som är ett samlingsnamn för teknikresurser online som exempelvis lagringsutrymme) och digitala revisionssystem har risklandskapet således förändrats (Weng Yew et al., 2015; Visma, 2017) där förståelsen och hantering av digitaliseringen blivit alltmer viktig. Forskning menar bland annat att det därför ställs större krav på revisionsbranschen att erhålla den kunskap och kompetens som behövs för att säkerställa att revisionsprocessen inte är undermålig (Ismail et al., 2006; IAASB, 2018; FAR, 2019). Digitaliseringen har gett upphov till att stora mängder information frigjorts och behöver hanteras med större försiktighet (Thilander & Rolandsson, 2018). Enligt Internationella revisionsstandarder (ISA) som tagits fram av The international Auditing and Accurance Standards board (IAASB) lyfts nya krav fram på revisorn i hur information faktiskt hanteras (Thilander & Rolandsson, 2018). Dessa krav är ett exempel på hur digitaliseringen påverkar revisionsprocessen (Ismail et al., 2006; Janvrin et al., 2008; Curtis et al., 2009; Stoel et al., 2012; Kairos Future, 2013).

Då revisionen kan påverkas i både planeringsfasen, utförandefasen och i rapporteringsfasen kommer intervjufrågorna att vara fokuserade på användning av enskilda digitala verktyg och system (Thilander & Rolandsson, 2018). Intervjufrågorna kommer även belysa hur respondenterna ser på risk i revisionsprocessen (i revisionsprocessens olika faser) (Kairos Future, 2013). Andra krav som också kommit att ställas på revisorer är att de skall ha

grundläggande kunskaper i moderna informationssystem (IAASB, 2018; FAR, 2019). Som en påföljd av detta har även kunskapskraven för auktorisation ändrats för att revisorers arbete skall vara i linje med övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA (FAR, 2019). Enligt FAR (2019) är det inte heller ovanligt att revisorer använder checklistor för att kunna nå revisionsstandarder. Förståelse för informationssystem samt den nya revisionsmiljön är en ”ny” checkpunkt i dessa listor som ett direkt resultat av digitaliseringen vid bedömning av inneboende risk samt kontrollrisk (Thilander & Rolandsson, 2018; FAR, 2019).

Vidare har även en stor andel rapporter som är relevanta inom det tidigare forskningsområdet antagit ett utvecklingsfokus som uppstått till följd av digitaliseringen och lyft molnbaserade tjänster (Kairos Future 2016; Finansinspektionen, 2018). Rapporterna belyser att molntjänster blir allt mer relevanta för revisionsbranschen. Dessa molntjänster förklaras i form av erbjudna verktyg som finns tillgängliga på nätet. Molntjänsterna skapar en illusion av oändligt utbud av information (Kairos Future 2016; Finansinspektionen, 2018). Då utveckling av molntjänster upphörde under en längre period tog den fart igen vid 2000-talet. Några omtalade plattformar som erbjuds i molnet är Dropbox, Google Drive, Evernote och Facebook. De molnbaserade tjänsterna är en relativt nyutkommen och modern teknik som bland annat underlättar för företag att genomföra sina affärsprocesser (Kairos Future 2016; Finansinspektionen, 2018). Detta gör i sin tur att företag i högre grad kan bedriva och fokusera på kärnverksamheten. Några av de viktigaste drivkrafterna som ligger till grund för utveckling av molntjänster är ständig uppkoppling, kostnadstryck, mobilitet och även krav på en mer effektiv lagring och access till information och data, både intern samt kundrelaterad (Kairos Future 2016; Finansinspektionen, 2018).

Tidigare forskning från Carroll et al., (2011) poängterar att digitala verktyg som molntjänster lovar ett antal fördelar och därför är det ett affärsområde som ständigt utvecklas i hög takt. Däremot belyser Carroll et al., (2011). att många företag inte är beredda eller intresserade av att helt hänge sig åt användningen av digitala verktyg som molntjänster på grund av de risker som finns. Dessa tas även upp i studien från Dillon et al., (2010) och Singh & Pasupuleti (2016). Vidare framkommer det i en rapport från SCB (2017) att svenska företags IT- utgifter ökat under de senaste åren och att år 2016 låg kostnaderna på 55 miljarder kronor, vilket innebär en ökning på cirka 23 miljarder kronor i relation till 2009 (SCB, 2017). En anledning till att IT-utgifterna ökat handlar om att företag i större utsträckning börjat med outsourcing vilket innebär att de anlitar en extern leverantör för tillhandahållandet av varor eller tjänster som komplement

eller istället för att internt producera dessa tjänster. Tidigare forskning ger vikt åt rapporten från SCB (2017) och lyfter fram att outsourcing av IT-system har under de senaste femton åren utvecklats snabbt och varit en drivande faktor till modernisering av organisationer, inte minst i revisionsbranschen (Dibbern et al., 2004; Wang et al., 2011; Kim, Jang & Yang, 2017).

Genom outsourcing skapas olika former av lovande serviceplattformar för revisionsyrket som framförallt kan effektivisera arbetsprocessen. Det handlar framförallt om att revisorn kan få större tillgång till datorresurser på begäran via Internet (Dillon et al., 2010; Singh & Pasupuleti, 2016). Digitala outsourcingssystem som i sin tur bygger på en mängd digitala verktyg, tjänster och mindre system arbetar med olika typer av data och applikationer i relation till stora datacenter där mängder data och tjänster kan hanteras på ett bättre sätt än lokalt via analoga arkiveringssystem. Däremot framkommer det även från Singh & Pasupuleti (2016) att digitala outsourcingssystem kan innebära många utmanande problem som rör säkerhet, integritet och tillförlitlighet hos det övergripande systemet (Martens & Teuteberg, 2011; Özdoğan 2017; Singh & Pasupuleti 2016). Olika slutanvändare tycker enligt studiens resultat att det finns potentiella brister inom sekretess och dataintrång, vilket är bekymmersamt vid användning av bland annat molntjänster inom revision (Singh & Pasupuleti, 2016), detta stöds även av forskning från Dimitriu & Matei (2014).

### **2.5.1. Digitaliseringens påverkan på revisionsprocessen**

Tidigare forskning belyser utmaningar som uppkommit genom digitaliseringen med avseende till revisionsprocessen. Då revisionsprocessen är beroende av internet finns det således en utmaning i att hantera alla nya system (IT-system) och digitala verktyg på ett effektivt sätt inom revisionen (Zaiceanu et al., 2015). Utmaningarna kan även påvisa nya risker inom revisionsprocessen för att den i större utsträckning genomförs med digitala medel (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001; Ismail et al. 2006; Ndubisi, Wah & Ndubisi, 2007). Till följd av att digitaliseringen minskat antalet manuella arbetsuppgifter inom revision, krävs fler analytiska förmågor och större inblick i processens alla delar som kommit att bli digitala.

På grund av att vissa arbetsuppgifter idag inte sköts manuellt kan det vara enkelt för revisorn att missa information (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001; Ismail et al. 2006; Ndubisi, Wah & Ndubisi, 2007; Kraft & Kempe, 2016). En anledning till detta är för att revisorn i processen inte har samma kontakt med kund, vilket leder till en sämre inblick i kundens fall

(Kraft & Kempe, 2016). Vidare framkommer det även att revisorer förlitar sig till stor del på de IT-system som implementerats vilket kan leda till en övertro där revisorn ”räknar” med att systemen sköter allt utan att det blir problem (Ismail et al. 2006; Kraft & Kempe, 2016). Forskare menar att det finns ett förebyggande arbete med syfte att minimera dessa risker som synliggörs i ett eget ansvar hos revisorn att hålla sig uppdaterad och alert kring programmen (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001; Ismail et al. 2006; Ndubisi, Wah & Ndubisi, 2007; Kraft & Kempe, 2016).

### **2.5.2. Ökad användning av digitala system och ”Big data”**

Gilan och Hammarberg (2016) belyser att användningen av digitala system som molnbaserade lösningar används mer och mer av revisorer. System har setts som en effektiv lösning på att samla in, dela samt lagra stora mängder data i vad som benämns som ett ”digitalt moln”. Denna digitala lösning har i många verksamheter enligt Gilan & Hammarberg (2016) kommit att bli ett kärnverktyg som effektiviserat och förbättrat arbetsprocesserna i revisionsverksamheterna.

Det har blivit enkelt att lagra kvitton digitalt, att fakturera digitalt samt att få information från kunder och klienter digitalt. Kontinuerlig digital närvaro har således minst sagt effektiviserat revisorns arbets sätt (Brandas et al., 2015). Mellan åren 2016 och 2018 köpte 42% av svenska företag molntjänster, från tidigare 33%. Inom revisionsbranschen ökade framförallt användandet av molntjänster (SCB, 2018). Den rådande utvecklingen av digitalisering har lett till att allt fler små och medelstora företag lämnat den traditionella lagringen av data till förmån för molntjänster (Brandas et al., 2015). Molntjänster är en lovande serviceplattform för att få tillgång till datorresurser på begäran via Internet. Den flyttar data och applikationer till de stora datacenter där data och tjänster kan hanteras på ett mycket bättre sätt än lokalt. Användningen ger dock många utmanande problem som rör integritet och tillförlitlighet hos det övergripande systemet (Singh & Pasupuleti, 2016). Vissa slutanvändare för fram potentiella brister inom säkerhet och dataintrång. Detta är bekymmersamt vid användning av molntjänster inom revision (Dimitriu & Matei, 2014).

Då användandet av molntjänster ökar allt mer finns det risker som måste uppmärksammas och hanteras. Å andra sidan menar forskare på att de framsteg som digitala system som molnbaserade tjänster tillfört har fått en stor betydelse i revisionsprocessen, och framförallt i planeringsfasen (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001). Detta ställer dock krav och visar på ett ökat behov av specialiserad kunskap i användning av digitala verktyg och system.

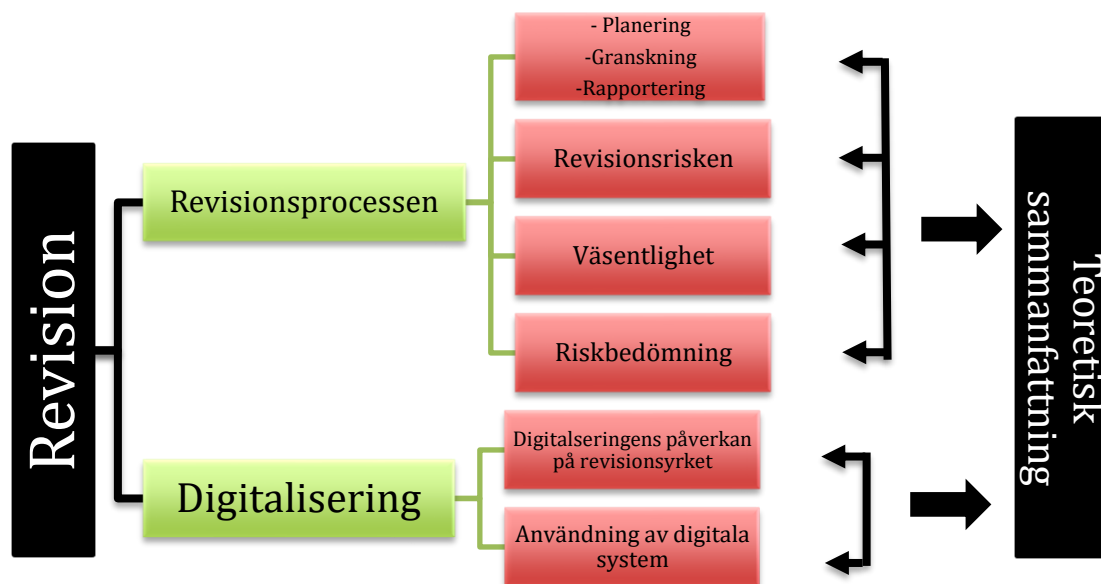
Framförallt då forskare menar på att fortsatt tillkommande digitala lösningar vidare kommer att förändra de enskilda arbetsuppgifterna (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2013). En viktig faktor inom nya digitala system är frågor om risker och riskhantering. Samtliga områden belyser bland annat revisionsbranschens utmaningar med sekretess och integritet (Subashini & Kavitha, 2011), samt hur detta kan påverka relationen till kund. Armbrust et al., (2009) redogör för de problem som uppkommer i situationer där revisionsföretag eller enskilda revisorer lämnar det traditionella och analoga sättet för lagring av data till att övergå till användning av digitala verktyg och system (Subashini & Kavitha, 2011; Ismail et al., 2006; Janvrin et al., 2008; Kairos Future, 2013).

Begreppet risk i relation till digitaliseringen beskriver en lägre tillförlitlighet och kvalité som omfattas av "outsourcade lösningar" som externa IT-system i jämförelse med att använda internt producerade tjänster (Schwartzing & Weissbarth, 2011). Nya risker inom revisionsbranschen har skapat nya former av utmaningar, bland annat på grund av användningen av digitala verktyg och externa IT-system (Akande et al., 2013). En anledning till detta är för att om ett företag eller en enskild revisor beslutar att dela information via externa IT-system så riskerar företaget och revisorn sekretessproblem. Detta för att kundens privata information kan exponeras (Subashini & Kavitha, 2011). Vidare poängterar Subashini och Kavitha (2011) att användare av digitala verktyg och system bör uppmärksamma dataintegritet som en vital komponent inom dess användning. Då antalet användare av digitala verktyg och system växer alltmer uppkommer situationer som leder till större hot avseende de individer som har sin privata information delad i dessa system. Dataintrång kan bland annat vara ett exempel på en risk som finns vid användning av digitala verktyg som inte enbart kan exponera privata uppgifter men också kränka individens/kundens integritet. Dataintrånget beskriver att hackare lyckats med att få åtkomst till obehöriga data (Vurukonda & Rao 2016), vilket direkt visar på hur viktigt det är med integritetsskydd för att se till att privat information ej läcker ut till obehöriga parter (Akande et al 2013).

## **2.6. Teoretisk sammanfattning**

I det teoretiska ramverket framkommer det att digitaliseringen minst sagt influerat och påverkat revisionsbranschen, framförallt genom att ställa nya krav på revisionen och revisionsprocessen. En del i detta är nya krav på hantering av information för att upprätthålla god revisionskvalitet. Med avseende till revisionsrisken poängteras det att kunskap om hur digitaliseringen påverkar

revisionen vid revisionsprocessen är av stor betydelse. Det framkommer även att forskare belyser digital teknik som något positivt som kan göra revisionen mer omfattande på ett effektivt sätt. En anledning till detta är för att det traditionella revisionsyrket i mångt och mycket har kommit att få ett mer automatiserat arbetssätt. Forskare belyser att den digitala teknik som används idag görs med viss utsträckning inom intern revision, men att digitaliseringen medför fördelar inom både den interna samt externa revisionen.



Figur 4. Illustration av teoridelens olika moment

## 3. Metod

*Metodavsnittet syftar till att ge en beskrivning av hur arbetsprocessen sett ut och vilket tillvägagångssätt studieförfattare har valt för att uppnå studiens syfte.*

### 3.1. Vetenskapligt angreppssätt

Då ambitionen har varit att uppfylla studiens syfte använder denna studie en teoretisk referensram som bygger på befintlig forskning samt teoretiska perspektiv kombinerat med insamling av nya empiriska data. Kombinationen mellan tidigare forskning och insamling av ny empiri har gjort arbetsprocessen flytande och flexibel vilket Bryman & Bell (2013) poängterar utgör centrala karaktärsdrag i studier som har både induktiva samt deduktiva inslag. Bryman & Bell (2013) beskriver den deduktiva processen som präglad av hypoteser som via insamling av data testas och sedan ges bekräftelse eller avfärdas. Till skillnad från den deduktiva ansatsen handlar den induktiva om att de iakttagelser eller bearbetade data som en studie lyfter fram till ett resultat sedan kopplas an en teori. Anledningen till att denna studie erhåller både deduktiva och induktiva drag är för att intervjufrågorna i intervjuguiden formats och inspirerats utifrån befintlig forskning samt teoretiska perspektiv, på samma sätt som att bearbetning av empiri har skett för att sedan analyseras till en teoretisk referensram sätt teorins nyckelfaktorer antagits. Denna studies vetenskapliga angreppssätt har således inte enbart testat en teori och förkastat den, eller på något sätt enbart bekräftat hypoteser via teorier. På samma sätt har studien inte heller baserats helt på insamling samt bearbetning av empiriska data för att sedan koppla an nyckelfynd till studiens teoretiska referensram. Detta innebär att studiens kombinerade drag påvisar att denna studie använder ett abduktivt angreppssätt.

Enligt Alvesson & Sköldberg (2017) har det abduktiva angreppssättet inslag från både deduktiva samt induktiva drag, men i relation till dess förklaringsmodeller erhåller det abduktiva angreppssättet empiriska fakta i kombination med att den inte helt utesluter teoretiska referensramar och slutsatser. Detta angreppssätt menar Alvesson & Sköldberg (2017) är mer flexibelt och mångfacetterat vilket gör det möjligt för den som forskar att lättare identifiera mönster i det empiriska materialet än i jämförelse med en ensidig användning av de induktiva och deduktiva förklaringsmodellerna (Alvesson & Sköldberg, 2017).

## 3.2. Val av forskningsmetod

Som analysverktyg behandlar detta arbete en kvalitativ analysprocess. Processen är relevant då den fungerar som ett verktyg för att behandla olika samt ett flertal individuella perspektiv i analys av ett visst fenomen. Då studien syftar förklara hur digitaliseringen påverkat revisionsprocessen samt vilka risker digitaliseringen medfört är genomförandet av intervjuer motiverat. Genom att intervjua yrkesaktiva revisorer är en semistrukturerad intervjumetodik effektiv i att analysera respondenternas perspektiv och personliga åsikter. Analysmetoden motiveras genom att den bistår med ett brett empiriskt underlag som kan ge ett djup i förklaringen av ett visst fenomen (Larsson, 1986). Larsson (1986) menar att analysmetoden är relevant i de fall där en forskare vill bedriva beskrivande forskning med ett djup som både kan förklara ett fenomen men också identifiera kategorier och/-eller modeller som bekräftar fenomenet (Larsson, 1986; Bryman, 2011).

Valet av att vidare bedriva kvalitativ forskning gjordes baserat på studiens utformande av både syfte och frågeställningar (Bryman, 2011), där genomförandet av semistrukturerade intervjuer blev relevant på grund av att forskning som studerar ett visst fenomen vill ta fasta på respondenternas faktiska åsikter och "sanning" kring det specifika fenomenet. Kvalitativ forskning som bygger på intervjuer innehåller oftast olika grader av subjektivitet. Respondenters åsikter och perspektiv baseras på egna sanningar vilket betyder att beroende på vem som intervjuas, så har denne en del i utformningen av studieresultatet. Intervjuansatsen är på så vis ett effektivt verktyg som underlättar för forskare att studera hur respondenter upplever och ser på ett visst fenomen. Det egna perspektivet utgör således individens "egen sanning" i relation till det specifika fenomenet som senare blir en del av det empiriska underlag som bearbetas och presenteras i resultatdel (Larsson, 1986; Bryman, 2011).

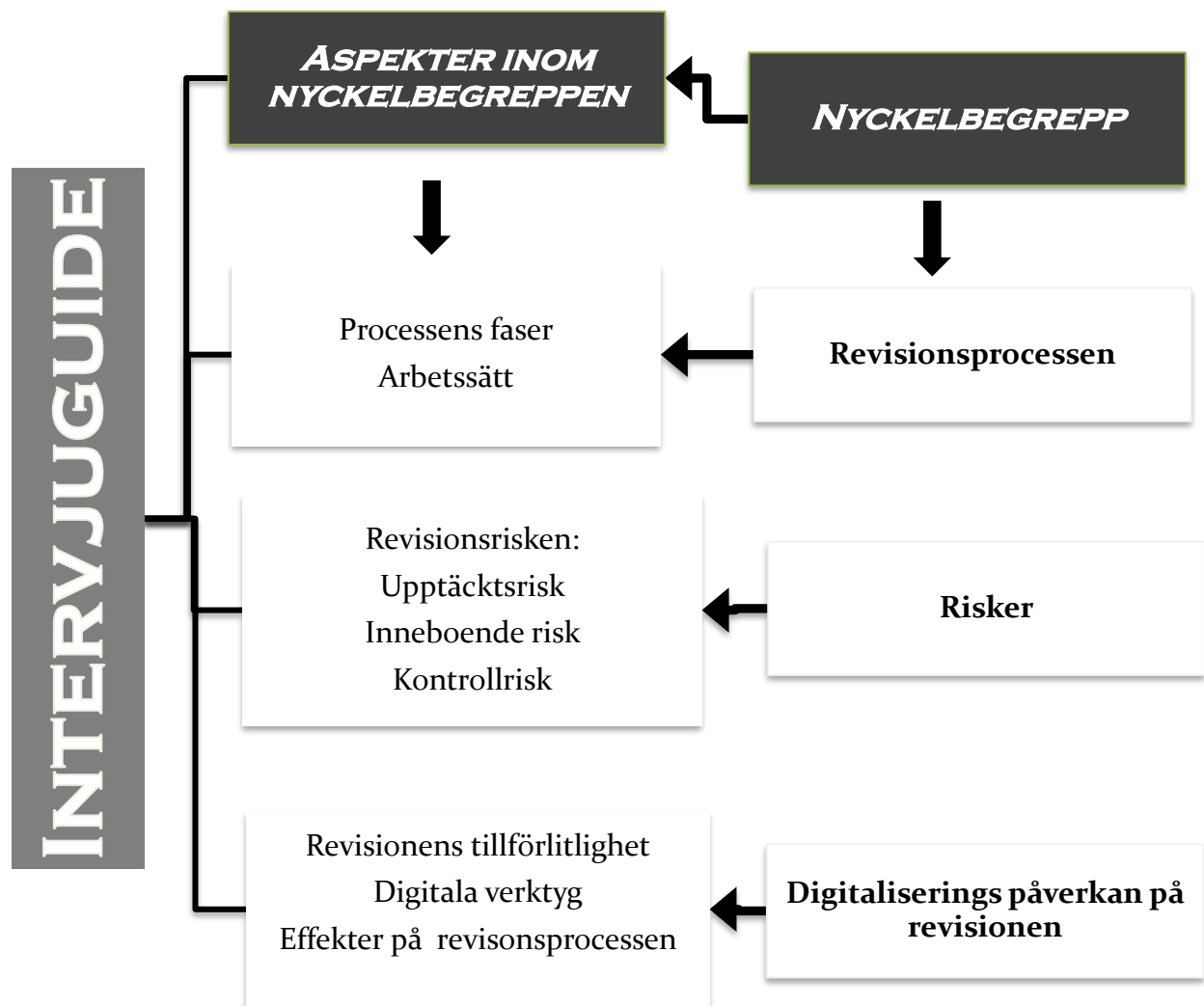
## 3.3. Material och sökprocess

Vid insamling av material för att få ett teoretiskt underlag användes följande sökord: *Digitalisering, revision, revisionsprocessen*. Det påbörjades en sökprocess efter vetenskapliga artiklar och branschrappporter. Samtliga sökord användes på både svenska samt engelska. Sökorden kombinerades även med varandra genom att skriva exempelvis "Digitalisering och revision", etc. Kombinationssökningen använde tilläggsord som AND/OCH/+. Själva sökningen gjordes i Google Scholar med artiklar från 2000-talet som krav. Artiklarna behövde

även vara peer reviewed och i öppna PDF-format. För att göra ett urval av dessa artiklar bedömdes först artiklarnas titlar/rubriker. Om dessa var av relevans gjordes en vidare sällning efter att ha läst artiklarnas abstrakt.

### 3.3.1. Utformning av intervjuguide

Vidare material som användes för att kunna svara på studiens resultat var insamlad empiri från genomförandet av intervjuer. För att kunna samla in denna information utformades en intervjuguide, inte minst med syfte att underlätta kommande struktureringen av studiens insamlade data. Intervjuguiden utformades genom att karakterisera de frågor som ställts till respondenterna i enlighet med studiens nyckelbegrepp. Syftet var att följa en liknande områdesstruktur som det teoretiska ramverket omfattar.



Figur 5: Illustration av intervjuguidens utformningsprocess.

Intervjuguiden framställdes som redskap för att kunna genomföra intervjuerna. Intervjuguiden består av öppna frågor vilket är av rekommendation enligt Bryman (2011), som menar att öppna frågor i forskning som vill studera upplevelser är bäst lämpade för att respondenterna får tala fritt och öppet. Vid utformandet av denna guide togs inspiration från aktuella rapporter genom FAR kombinerat med underlag från ISA. Vid genomgång av rapporter och tidigare forskningsunderlaget, togs även studiens syfte och frågeställning i beaktning. Utifrån detta formades relevanta frågor som framförallt bidrog med ett relevant diskussionsunderlag under intervjuerna. Vi började således först med generella frågor om respondenterna och sedan gick vi över till frågor om revisionsrisken och digitaliseringen. Vi valde även att dela upp intervjuguiden i teman för att hålla den röda tråden och för att respondenterna lättare skulle hålla sig inom de olika teman.

### **3.4. Tillvägagångssätt för insamling av data**

Efter att ha utformat en intervjuguide skrevs ett första kontaktbrev som vi syftade att skicka till potentiella deltagare över mail. De potentiella deltagarna som kontaktades var rekommenderade till oss via ett befintligt nätverk. "Nätverket" är bekanta till författare av denna studie som vi valde att stämma av med för att se om de kunde rekommendera oss intressenter. Om de själva inte kände någon som var av relevans, bad vi dem att stämma av med sina vänner och bekanta. På denna väg fick vi uppgifter till 14 revisorer från olika revisionsbyråer med yrkestiteln "Revisor", vissa var auktoriserade och vissa var endast revisorer. Tillvägagångssättet var effektivt då vi fick direkta kontaktuppgifter och namn till de potentiella deltagarna. Vi kontaktade således 14 revisorer, däremot visade det sig vara svårt att få svar från alla vilket ledde till ett bortfall på fyra individer. Studien bygger därför på insamlat empiriskt material från sex auktoriserade revisorer och fyra revisorer som accepterade förfrågningen om att bli intervjuade

Vi bokade således in intervjuer med de tio respondenterna. Enligt Bryman & Bell (2013) gör genomförandet av intervjuer det möjligt att fördjupa sig i ett ämnesområde med syfte att studera ett specifikt fenomen, som nämnt ovan. I intervjusammanhanget var det viktigt att bilda en relation till respondenterna som var öppen och avslappnad, detta skall enligt Bryman (2011) underlätta för intervjuare att få bättre insikt i ämnet. Att urvalet slutligen resulterade i 10 stycken respondenter, se Tabell 1, är vidare något Bryman (2011) rekommenderar tillsammans med Ahrne & Svensson (2011) som menar att intervjuer med åtta till tio personer ger en ökning av

säkerhet gällande rätt insamlade data som är beroende av intervjupersoners uppfattningar. I kvalitativa studier belyses begreppet representativitet, som handlar om att uppnå mättnad. Mättnad uppnås genom att ha samlat in likheter i svar genom upprepningar som kan bidra till mer ny kunskap (Ahrne & Svensson, 2011).

### 3.4.1. Respondenturval

Anledningen till att respondenter i ett ”redan befintligt nätverk” kontaktades, var till följd av ett medvetet val att tidseffektivisera arbetsprocessen i sin helhet. Arbetet har således använt sig utav ett bekvämlighetsurval. I ett bekvämlighetsurval menar Bryman (2011) att respondenterna som deltar i forskningsintervjuer varit tillgängliga för forskare. Studiens respondenter blev således tillgängliga för oss genom vårt egna nätverk samt bekantas nätverk. Vidare menar Denscombe (2016) att ett bekvämlighetsurval av detta slag kan vara strategiskt korrekt då respondenterna (yrkesaktiva revisorer) är av absolut relevans för denna studies syfte. Att respondenterna är ”yrkesaktiva” betyder att respondenterna idag arbetar som revisorer. Detta faktum gjorde det möjligt att få en tydligare förståelse av hur studiens respondenter betraktar forskningsämnet, vilket Bryman (2011) menar är en viktig faktor som kan bidra med empiriskt material som i större utsträckning speglar verkligheten.

Studiens respondenter arbetar inte på samma arbetsplats utan kommer från fyra olika revisionsbyråer. Detta var ett aktivt val i urvalet med syfte att ta fasta på hur revisorer arbetar lika/olika på olika arbetsplatser. På grund av att revisorererna valde att vara anonyma, kommer inte respondenternas namn eller arbetsplats att offentliggöras. Samtliga tio respondenter gav samtycke till deltagande över mail och det var även över mail som mötesbokningen skedde. Samtliga respondenter är i detta arbete anonyma, vid redovisning av empiri benämns respondenterna R1, R2, R3 m.m.

*Tabell 1: Presentation av denna studies respondenter*

<b>Respondenter</b>	<b>Yrkesroll</b>	<b>Års erfarenhet</b>
Respondent 1	Revisor	4 år
Respondent 2	Auktoriserad revisor	8 år
Respondent 3	Auktoriserad revisor	7 år
Respondent 4	Auktoriserad revisor	10 år
Respondent 5	Auktoriserad revisor	12 år
Respondent 6	Revisor	3 år

Respondent 7	Auktoriserad revisor	14 år
Respondent 8	Auktoriserad revisor	16 år
Respondent 9	Revisor	5 år
Respondent 10	Revisor	7 år

Alla intervjuer genomfördes på respondenternas arbetsplats. Alla intervjuer ägde rum i enskilda mötesrum och som inspelningsverktyg användes iPhones inspelningsfunktion. En anledning till att intervjuerna spelades in var för att göra intervjuerna mer naturliga och undvika fragmentering som kan uppstå då intervjuaren pausar samtalet för att göra anteckningar (Bryman, 2011). Målet med inspelningen var även att kunna transkribera respondenternas svar så noggrant som möjligt för senare bearbetning av data. Då intervjuguiden är uppbyggd av öppna frågor, som i vissa fall ledde till spontana följdfrågor, blev intervjuerna semistrukturerade (Bryman, 2011).

Intervjuerna spelades in med hjälp av forskarnas mobiltelefon för att effektivt fånga respondenternas åsikter och resonemang. Naturligtvis blev respondenten informerad om detta innan inspelningen och gav sitt samtycke, vilket är viktigt dels med anledning av integritet och respekt (David & Sutton 2016). Med tanke på att inspelningar kunde utföras, underlättades transkriberingarna. I genomsnitt tog varje intervju mellan 45-60 minuter. Eftersom empiriska data som samlades in kunde lyssnas på flera gånger så möjliggjordes en djupare analys som senare ledde till mer utförliga resonemang. Dessutom var förhållandena bra under alla intervjutillfällen, eftersom det var möjligt att sitta fridfullt och kunna följa diskussionen i detalj.

### **3.5. Analysmetod**

Det empiriska underlaget har bearbetats efter olika krav enligt Dahlgren & Johanssons (2009). Dahlgren & Johanssons (2009) har sju steg som sätter ramverket för deras analysmetod och hur den skall operationaliseras på empiriskt underlag. Då analysmetoden syftar åskådliggöra skillnaden mellan respondenters åsikter och perspektiv samt hur de ser på ett visst fenomen har följande steg anammats:

- Den som forskar behöver lära känna forskningsmaterialet.
- Den som forskar skall vara kompetent i gallringen av respondenternas åsikter och perspektiv.
- Den som forskar skall kunna visa på likheter/skillnader i de svar som samlas in från respondenternas svar samt kunna peka på vad som gör att svaren skiljer sig åt.

- Den som forskar skall kunna se mönster mellan de olika svaren: likheter och skillnader för att kunna kategorisera dessa.
- Den som forskar skall kunna känna igen nyckelfynd i framtagna kategorier.
- Den som forskar kunna namnge varje kategori, som förslagsvis skapar en röd tråd i presentation av resultat.
- Den som forskar måste granska sitt eget arbete och kunna avgöra om framtagna kategorier även utgör specifika teman (Dahlgren & Johanssons, 2009).

I relation till ovan steg har den teoretiska referensramens centrala begrepp även tagits i beaktning vid analys. Vid analys av likheter/skillnader, i de svar som samlats in från respondenterna, operationaliserades sedan begreppen *Digitalisering* och *Risk* på detta underlag. Anledningen var för att kunna peka på vad som gjorde att svaren skiljde sig åt eller vad de hade gemensamt i relation till begreppen. Användning av den teoretiska referensramen gjorde det enklare för oss att avgränsa analysen genom att framförallt tydligare kunna se mönster mellan de olika svaren för att sedan kunna kategorisera dessa. Även revisionsrisken har studerats i relation till det empiriska materialet med syfte att förklara hur den påverkas av digitaliseringen. Intervjuguiden följer däremot inte empiridelens tematiska ordning med anledning av att vid själva kategoriseringen av bearbetade empiriska data synliggjordes andra mer specifika teman med relevans för studiens syfte. Dessa teman redovisas i studiens empiriska resultat och kan sägas ha bakat in intervjuguidens samtliga teman.

### **3.6. Trovärdighetsdiskussion**

Med avseende till kvantitativa samt kvalitativa studiers trovärdighetsdiskussion skiljer sig de sig i form av begreppsanvändningen av reliabilitet samt validitet. Denscombe (2016) menar att kvalitativ forskning inte kan bedömas på samma sätt som kvantitativ till följd av att de olika metoderna inte går att kontrollera på samma sätt. I kvalitativa studier som bland annat undersöker sociala sammanhang blir det nästintill omöjligt att få ett 100% identiskt resultat i liknande studie medan denna upprepning har bättre sannolikhet inom kvantitativa studier (Jacobsen, 2002; Bryman & Bell, 2013; Denscombe, 2016). Inom kvalitativ forskning, för att den skall vara i linje med god forskningspraxis, är det viktigt att föra diskussion kring Tillförlitlighet, Överförbarhet, Pålitlighet samt konfirmering (Jacobsen, 2002; Bryman & Bell, 2013; Denscombe, 2016).

### **3.6.1. Tillförlitlighet**

Tillförlitlighet menar Bryman & Bell (2013) handlar om att kvalitativ forskning skall utföras enligt satt standarder och ramverk. För att säkerhetsställa att forskningen är i linje med befintliga regler bör studiens tillvägagångssätt beskrivs där hela arbetsprocessen redogörs för. Tillförlitlighet handlar även om att bearbetade samt analyserad empiriska data skall rapporteras till studiens deltagare som är en del av det fenomen som undersökts. Detta handlar om att uppfylla kriteriet för deltagarvalidering (Bryman & Bell, 2013).

Studiens deltagarvalidering innefattade uppfyllandet av Bryman (2011) fyra etiska principer som framförallt handlar om att involvera deltagarna, upplysa dem om all relevant information samt ge dem en möjlighet se över innehållet med syfte att innehållet bekräftas på så vis att det överensstämmer med respondenternas egna formuleringar samt att de tolkningar som gjorts vid bearbetning och analys inte på något sätt säger emot det respondenterna faktiskt menat. Samtliga respondenter har efter analys och bearbetning fått se över resultatet och således fått möjlighet att korrigera feltolkningar och eller addera information. Vidare har även alla intervjuer transkriberats vilket återigen gör det möjligt att gå tillbaka i materialet för att se över citat och specifika uttalanden. Bryman & Bell (2013) menar att hantering av empiriskt material på detta vis skapar en ökad tillförlitlighet för studien (Bryman & Bell, 2013).

### **3.6.2. Överförbarhet**

Bryman & Bell (2013) menar att insamling av empiriska data som är av kvalitativ natur bör eftersträva en föreställningsprocess där ett studieresultat i en viss kontext skall kunna tillämpas i liknande kontext (Bryman & Bell, 2013; Denscombe, 2016). Överförbarhet används i denna studie på så sätt att detta studieresultat och kunskapsbidrag skall kunna användas i liknande forskning framöver. Denna studies fynd skall således kunna användas i forskning som innefattar liknande intervjudeltagare som har liknande anställning. Då denna studie presenterar studierespondenterna med information som bland annat säger hur länge de varit yrkesaktiva, se Tabell 1: Presentation av denna studies respondenter, möts således kriterier för överförbarheten (Denscombe, 2016).

### **3.6.3. Pålitlighet och konfirmering**

Denscombe (2016) menar att pålitlighet handlar om att kunna visa hur studien genomförts i detalj med avseende till beslutsfattande samt detaljer i arbetsprocessen. För att uppnå tillförlitlighet har det varit av vikt att studien genomförs på korrekt vis i linje med regelverk medan pålitlighet handlar om att noggrant redovisa studiens genomförande samt tillvägagångssätt. En noggrann och detaljerad kartläggning uppfylls i detta metodkapitel som Denscombe (2016) menar är av stor betydelse, inte minst för andra forskare som har i avsikt att försöka upprepa denna studie.

Begreppet ”objektivitet” är även något som Denscombe (2016) lyfter i kvalitativ forskning med avseende att föra en diskussion kring huruvida studieinnehållet är vinklat eller inte. Det handlar framförallt om att bearbetning och analys av empiri inte skall påverkas av forskarens egna föreställningar eller förkunskap. En del i att säkra detta har varit att hänvisa till tidigare forskningsunderlag samt teoretisk referensram, författare av denna studie har även fått professionell handledning som visar på inslag av opartiskhet. Författare av denna studie är inte heller yrkesaktiva revisorer vilket betyder att slutsatserna i arbetet stärks då någon egen erfarenhet inte kan påverka upplevelserna av hur digitaliseringen påverkat revisionen. Konfirmeringen handlar således om att författare av denna studie säkerställer studiens objektivitet och att forskningen genomförts i god tro.

## **3.7. Etiska principer**

I Brymans (2011) *Samhällsvetenskapliga metoder* behandlas fyra etiska principer som skall tas i beaktning när forskning som inkluderar semistrukturerade intervjuer äger rum. Det första kravet är informationskravet där varje respondent skall få all och korrekt information om studiens syfte och intervjuens tillvägagångssätt. Samtyckeskravet beskriver att intervjudeltagarna måste ge samtycke till deltagandet. I detta skall de även informeras om att deltagandet helt görs på eget bevåg och att de kan välja att inte svara på vissa frågor eller dylikt. Konfidentialitetskravet handlar om att forskarna måste behandla respondenternas svar och uppgifter med försiktighet. Det sista kravet, nyttjandekravet, beskriver att det skall framgå att respondenternas svar och bidrag ej får användas till annat än den faktiska studien (Bryman, 2011).

*Informationskravet:* I den första kontakt som skedde över mail fick alla respondenter information och studien syfte och bakgrund. I detta första mail uppmanades respondenterna även till frågor för att klargöra eventuella osäkerheter. Inga frågor ställdes dock.

*Samtyckekravet:* Respondenterna gav samtycke till att delta i den första mailkontakten. Under självaste intervjun fick de även information om att det var ok att avbryta intervjun eller välja att inte svara på vissa frågor om de inte ville.

*Konfidentialitetskravet:* Alla de uppgifter som samlats in, personuppgifter och svar garanterades bearbetning med försiktighet. En del i detta var att respondenternas arbetsplats inte skulle offentliggöras.

*Nyttjandekravet:* Samtliga uppgifter som samlats in har klargjorts med avseende till respondenterna att uppgifterna enbart används till denna studie. Samtliga respondenter valde även att bli anonymiserade, därav benämns de i studien som Respondent 1, 2, 3 (R1, R2, R3) m.m.

### **3.8. Metoddiskussion**

Då studiens syfte var att analysera hur digitaliseringen påverkat revisionen och revisionsprocessen var det av vikt att genomföra kvalitativa intervjuer med ett urval av respondenter. Metoden syftade till att ge svar på arbetets frågeställning genom att samla in data från yrkesaktiva revisorer. Fokus låg på hur revisorerna upplevde att digitaliseringen påverkat deras arbete. I detta fanns ett mål att kunna identifiera vilka nya risker digitaliseringen medfört genom att bland annat titta på den ökade användningen av digitala verktyg och system inom revisionsprocessen. Den främsta orsaken till valet att tillämpa en kvalitativ utgångspunkt i studien berodde på att forskningsstrategin gav en mer ingående inblick i forskningsämnet, till skillnad från en kvantitativ forskningsmetod som erbjuder andra egenskaper. Forskningsstrategier som är kvantitativa innehåller bland annat frågeformulär i form av enkäter och skapar därför inte på samma sätt grundliga och detaljerade svar, främst på grund av att respondenten har begränsade möjligheter att uttrycka sig och måste därför anpassa sig till valda svar. Av den orsaken blev en kvalitativ forskning den mest relevanta forskningsstrategin att tillämpa i studien. Då studien är i behov av respondenternas diskussioner och kunskaper om forskningsämnet, kan detta behov endast tillgodoses med hjälp av en kvalitativ forskningsmetod och inte en kvantitativ (Denscombe, 2016; Bryman & Bell 2013).

De nackdelar som har varit i detta metodval har dock synliggjorts i bristen på erfarenhet med avseende till genomförandet av intervjuer. Planeringen kring genomförandet av intervjuerna och transkriberingen därefter kunde gjorts med större beaktning till tidseffektivisering. Till att börja med skickades aldrig en intervjuguide ut vilket gjorde att intervjuerna stötvis kunde upplevas som sega då respondenterna fick reflektera över frågorna innan de svarade. Vidare fanns ingen kunskap kring hur lång tid transkriberingarna skulle ta. Dessutom krävdes avlyssning av alla ljudfiler 2-3 gånger för att kunna göra transkriberingen på ett korrekt sätt. Transkriberingen tog cirka en vecka att utföra.

Sammanfattningsvis, då detta arbete avsett att tolka samt förklara ett visst fenomen menar Bryman & Bell (2013) att forskning av kvalitativ natur är bäst lämpad för detta. Inslaget av intervjuer gör att denna studie är deduktivt orienterad. Detta betyder att denna studie är utformad på ett deduktivt vis då denna forskning baserats på/-och utgått från en befintlig teoretisk referensram (Bryman, 2011).

Slutligen reflekterades kring hur intervjuerna utfallit med samtliga respondenter. Där framkom att vissa av de respondenter som var auktoriserade revisorer hade mer erfarenhet och kunde ge mer utförliga svar medan revisorer med mindre arbetserfarenhet inte hade lika utförliga svar. Detta innebar en tidförlängning i vissa av intervjuerna då de revisorerna med mindre erfarenhet hade svårare att uttrycka sig kring vissa frågor, framförallt i relation till deras erfarenhet kring risker. De auktoriserade revisorerna har arbetat längre med risk och kunde på ett djupare plan se kopplingar samt eventuella risker med digitaliseringen.

# 4. Empiri

Empiri kapitlet inleds med en tabell och därefter presenteras bearbetad empiri i följande teman: Digitaliseringens påverkan på revisorns arbete, Ökad effektivitet inom revisionsprocessen, Digitaliseringens effekter på revisionsrisken, samt Professionsskifte och behovet av ny kunskap.

Tabell 2: En sammanställning av det empiriska materialet.

	R-1	R-2	R-3	R-4	R-5	R-6	R-7	R-8	R-9	R-10
<b>Revisionsprocessen</b>										
Har digitaliseringen påverkat revisionsprocessen?	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Hur skulle du beskriva revisionsprocessen?	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering	Planering, granskning, rapportering
Har digitaliseringen förändrat på hur ni jobbar i planeringsfasen?	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program	Ja, noggranna granskningar på inneboende risken och kundens automatisera de program
Har digitaliseringen förändrat på hur ni jobbar i gransknings fasen?	Ja, effektivt och snabbt	Ja, effektivt och snabbt	Ja, effektivt och snabbt	Ja, effektivt och snabbt	Ja, effektivt och snabbt	Framgick inte	Ja, effektivt och snabbt	Ja, effektivt och snabbt	Ja, effektivt och snabbt	Ja, effektivt och snabbt
Känner du att digitaliseringen inverkar på hur du jobbar i rapporterings fasen?	Ja, effektivare	Ja, effektivare	Ja, effektivare	Ja, effektivare	Ja, effektivare	Framgick inte	Ja, effektivare	Ja, effektivare	Ja, effektivare	Ja, effektivare
<b>Risker</b>										
Digitaliseringens påverkan på revisionsrisken?	Positiv och effektiv	Automatisera de program minimerar risk för fel	Positiv och effektiv	Automatisera de program minimerar risk för fel	Positiv och effektiv	Framgick inte	Positiv och effektiv	Positiv och effektiv	Positiv och effektiv	Positiv och effektiv
I relation till digitaliseringen hur tänker du kring kontrollrisk?	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre
I relation till digitaliseringen hur tänker du kring inneboenderisken?	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre	Risken har blivit lägre
I relation till digitaliseringen hur tänker du kring upptäcktsrisken?	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering	Hög risk, ej påverkad av digitalisering
<b>Digitalisering</b>										
Leder digitaliseringens utveckling till begränsningar i revisionsprocessen?	IT kunskap.	Större press på revisorn att bli klar fortare	Inga begränsningar	IT kunskap Arbetet ska gå fort	IT kunskap	Framgick inte	IT kunskap	IT kunskap	IT kunskap	IT kunskap
Hur har ditt arbete digitaliserats samt vilka digitala verktyg/system använder du i revisionsprocessen?	Automatisera de program som Hogia Audit, Visma	Automatisera de program som Hogia Audit, Visma	Automatisera de program som Hogia Audit, Visma	Automatisera de program som Fortnox, Hogia Audit, Fortno	Automatisera de program som Wolters Kluwer, Capeg	Automatisera de program som Wolters Kluwer, Capego	Automatisera de program som Wolters Kluwer, Fortnox, Capego	Automatisera de program som Hogia Audit, Visma, Fortnox	Automatisera de program som Hogia Audit, Fortnox, Capego, Vism	Automatisera de program som Visma, Fortnox
För- och nackdelar med digitaliseringens utveckling?	Fördel: Effektivt  Nackdel: Litar mycket på robotar (AI)	Fördel: Effektivt  Nackdel: Inga	Fördel: Effektivt  Nackdel: IT kunskap	Fördel: Effektivt  Nackdel: IT strul	Fördel: effektivt  Nackdel: IT och säkerhet	Fördel: effektivt  Nackdel: Inga	Fördel: Effektivt  Nackdel: IT-kunskaper och IT säkerhet	Fördel: Effektivt  Nackdel: Att man behöver utöka sina kunskaper inom IT	Fördel: Effektivt  Nackdel: Mer kunskap inom IT krävs	Fördel: Effektivt  Nackdel: Kräver IT kunskaper

Tabell 2 har utformats i syfte att fånga alla respondenters svar som varit delaktiga i studien. Tabellen har utformats utifrån varje respondents uppfattning kring de 3 viktiga nyckelbegreppen som studien berör, nämligen revisionsprocessen, risker och digitalisering. Tabellen följer samma strukturordning som intervjuguiden. Tabellens frågor utgår ifrån intervjuguiden.

## 4.1. Digitaliseringens påverkan på revisorns arbete

Respondenterna var generellt positiva till digitalisering av branschen. Den största påverkan som digitaliseringen haft på revisionsyrket enligt respondenterna har framförallt varit kring att de numera erhåller stora mängder data i elektronisk form från kunder. I detta har digitaliseringen således påverkat transaktionsflöden, köpmönster, hur samband testas och granskas samt relationen till kund. Fem av tio respondenter nämner att digitaliseringens påverkan på revisionsyrket belyses i den automatisering som sker via bland annat artificiell intelligens (AI). AI har påverkat framförallt redovisningssektorn på så vis att monotona arbetsuppgifter ersätts av robotar (kontering av kund- och leverantörsfakturor). R1 menar att det exempelvis finns bolag som säljer bokföringstjänster där löpande bokföring görs av ”robotar”, vilket belyses i citatet nedan.

... Bokio (ett företag som säljer AI-tjänster), som bland annat fakturaskanning, kan ta över hantering av kund- och leverantörsreskontra i bolag. Bolagen kan växa och behöver inte anlita ekonomiassistenter och sparar därmed i personalkostnader. Allt jobb som utförs på revisionsbyråer görs numera digitalt. R1

I svaren på frågan ”På vilket sätt har olika områden och element inom revisionen digitaliserats?” menar samtliga respondenter att det skett en förändring i revisionsyrkets arbetsuppgifter som avser planering, genomförande och slutrapportering, med avseende till att detta görs digitalt. Vidare menar respondenterna att även urval, tester och analyser görs i digitala system till skillnad från förut. Vidare menar R2 att hen första året jobbade med revision och revisionsdokumentation i pappersformat samt i pärmar. Kundernas bokföring fanns i huvudsak också i pappersform. R2 menar att övergången till digitala revisionsakter påbörjades mellan 2012–2013. Den huvudsakliga påverkan på revisionen var att arbetet blev mycket smidigare och att respondenten slapp släpa runt på pärmar ut till kund. Det framkommer även i bearbetad empiri att revisionsbranschen över tid har lett till att såväl ekonomipersonal och redovisningskonsulter digitaliserat sin arbetsprocess vilket i förlängningen påverkat revisorerna

i deras yrke. Respondenterna menar att redovisning och bokföringsunderlag idag normalt sett ligger i olika former av molntjänster som revisorerna kan nå oavsett var de befinner sig. På fråga angav respondenterna att de främsta digitala programmen som användes var Hogia Audit, Wolters Kluwer, Capego, Visma samt Fortnox

Till skillnad från förr har således digitaliseringen tillgängliggjort revisionsarbetet och möjliggjort det för revisorerna att arbeta ”remote”. Således utföra sitt arbete på andra platser än på självaste kontoret. Respondenterna menar även att många kunder går över mot mer automatiserade bokföringstjänster så som Hogia Audit eller Fortnox vilket gör att granskningen har blivit mer inriktad mot granskning av IT-system (och kontroller inom dessa) samt deras förmåga att generera en korrekt redovisning. Till följd av detta menar respondenterna även på att de använder nya redskap i yrket på grund av digitaliseringen.

... i dagsläget sker en implementering av digital signering av olika typer av dokument såsom uppdragbrev, fastställelseintyg och mycket mer. Dessa är exempel på hur vårt yrke har automatiserats. Det handlar om att möta nya samhälls- och kundkrav som digitaliseringen genererat. R2

Som ovan citat belyser har den stora digitala revolutionen inom revisionsområdet påbörjats där det inte är främmande att ekonomiavdelningar och redovisningskonsulter börjat tillämpa AI i viss utsträckning menar R2. Respondenten menar att olika områden inom revisionsprocessen har förändrats med digitalisering till följd av de urval av stickprov som görs digitala. Att urvalen har digitaliserats ger en mer slumpmässighet i urvalen. Vidare belyser R3 att granskning av bokföringsorders och verifikationer numera också görs digitalt då de förr bläddrade igenom många pärmar för att utföra korrekta analyser. Med digitaliseringen är det således lättare att genomföra analyser och sortera ut de som sticker ut och verkar udda. Slutligen tar även R3 upp att revisorer idag erhåller material digitalt vilket också belyser hur revisionsprocessen har kommit att bli mer ”remote”. Revisorerna har idag en möjlighet att komma åt material på olika platser där de inte behöver ta med sig pärmar var de än går för att genomföra yrket. Respondenterna är även eniga i att de till följd av digitaliseringen fått möjlighet att få inloggning till kundernas system vilket innebär att de själva kan gå in och kolla på fakturor och underlag istället för att be kunden plocka fram dem och skicka över dem. På så sätt har det även blivit enklare att ta fler stickprov. R5 beskriver även digitaliseringen inom revisionsbranschen och dess påverkan som snabb.

Under de senaste 5 åren kommer mer fakturor och verifikationer samt material digitalt istället för på papper... och vad gäller robotteknik tar den mer och mer över i form av automatiserade inhämtningar av relevant information. Detta har inte minst underlättat granskning av skatter och avgifter. R5

Som ovan citat belyser har olika områden och element inom revisionen digitaliserats. I detta framkommer det att kundfakturor och material från konsulter kommit att bli mer digitala samt att mer analys av elektroniskt erhållen information från kunder görs i bredare utsträckning. R8 menar att arbetet med planering är det främsta området som kommit att förändras med digitaliseringen. Å andra sidan menar respondenten att det i dagsläget är mindre fokus på risk i samband med digitaliseringen. En anledning till detta är för att de inte behöver lägga ner tid på att leta efter material fysiskt i pärmar utan har tillgång till varje faktura direkt via digitala filer, som respondenten benämner som SIE-filer vilket framkommer nedan,

Det som har digitaliserats i mitt dagliga arbete är att jag inte behöver sitta och leta efter papper i pärmar. Som jag nämnde tidigare ber jag om en SIE-fil från kunden och genom den filen har jag fått all kundens bokföring digitalt till min dator. Sedan hur digitaliserat och automatiserat det är, är upp till kunden och vilket bokföringsprogram och molnbaserade tjänster de använder. Så jag skulle nog säga att inom revisionsbranschen så är det planeringsfasen som har blivit mest digitaliserad. Vilket är positivt då grunden till vårt arbete är planeringen. Även rapporteringen har digitaliserats. Nu för tiden behöver vi inte vänta på att kunden ska ha tid att komma och skriva på årsredovisningen och fasthållsesintyget när den ska skickas till bolagsverket. Nu sker även det elektroniskt via mobilt bankID vilket har effektiviserat det dagliga arbetet då varken vi eller kunden behöver planera in vår tid för en liten underskrift. R8

Att revisionsyrket effektiviserats via digitala verktyg och elektroniska system som mobilt bankID är något samtliga respondenter ser positivt på, vilket även är i linje med ovan citat. Genom digitaliseringen har både revisorerna och kunden således blivit av med både papper och pärmar. Detta har gjort att arbetet blivit effektivt och revisorerna har mer tid att fokusera på själva revisionen. R10 menar att arbetet digitaliserats genom att hen enbart använder digitala verktyg och system i revisionsprocessen. Respondenten menar att revisorer idag främst arbetar digitalt genom att större delar av arbetet är beroende på vilka bokföringsprogram kunden använder sig av, vilket också gör att revisorerna behöver använda digitala revisionsprogram. En anledning till detta är för att på bästa sätt kunna effektivisera arbetet. Detta menar dock samtliga respondenter har ställt nya krav på yrket.

Respondenterna menar att digitaliseringen ställt nya krav på att revisorerna skall ha en bredare kunskap inom just digitalisering. Framförallt inom de digitala verktyg som används vilket oftast är många olika typer som Fortnox, Hogia, Excel, Dropbox mfl. Vilket framkommer av R10.

## 4.2. Ökad effektivitet inom revisionsprocessen

Synen på revisionsprocessen bland respondenterna är enhetlig. Den beskrivs framförallt först på liknande sätt av alla respondenter som menar att revisionsprocessen brukar förklaras såsom följande: Planeringsfasen, genomförandefasen och uppföljningsfasen. Samtliga respondenter nämner delar i planeringsfasen som skiljer sig en aning från varandra, men visar i sin helhet på att revisorerna arbetar liknande i planeringsfasen som börjar med att de tar emot en sorts SIE4-fil från kund. Vidare tar de emot ytterligare eventuell information från kund avseende förändrade rutiner, särskilda händelser under året etc. Utifrån denna information påbörjas en planering, framförallt med syfte till poster för granskning som väljs utifrån väsentlighet och risk. I denna fas upprättas bland annat även analysmodell, kundutvärdering, tidsbudget, övergripande revisionsstrategi etc. Vidare i genomförandefasen utförs revisionen enligt planering som kompletterad med en granskningsinsats och noteringar i löpande dokumentation. Dessa noteringar görs i digitala system. Samtliga respondenter nämner att de i nästan alla fall arbetar med digitala verktyg i revisionsprocessen som sedan dokumenteras i system. I denna del genomförs även substanstester och detaljtester. I den sista fasen går revisorerna igenom kvarvarande frågor, färdigställer en årsakt, upprättar utkast på revisionsberättelse och går slutligen igenom ett eventuellt PM tillsammans med kund. Omfattningen av arbetet i revisionsprocessen menade också alla respondenter kunde variera. Denna variation var beroende på typ av klient, storlek på verksamhet med mera.

För typexemplet av mindre kund sker ofta viss korrespondens i form av telefonsamtal, mejlväxling eller enstaka möten löpande under året. Denna utgör ofta en inte obetydande del av planeringsfasen. Övrig planeringstid sker i normalfallet i anslutning till bokslutsrevisionen och utgör uppskattningsvis 30-40% av total tid på ett mindre uppdrag.

R2

Vad som framkommer, vilket även synliggörs i ovan citat är att planeringen genomsyrar större delen av revisionsprocessen. Planeringen styr sedan omfattning och inriktning på den fortsatta granskningen som görs i kombination av kontroll- respektive substansgranskningsåtgärder.

Typen av verksamhet och riskbedömningen styr viktningen mellan kontroll och substans menar R2. Vidare förklarar samtliga respondenter att rapportering varierar en del mellan klienter. I normalfallet sker rapportering i form av revisionsberättelse och revisions-PM i samband med ett slutrevisionsmöte efter genomförd revision. Respondenterna menar också att det inte är ovanligt att de behöver påskrift av revisionsberättelse samt årsredovisning. Detta är något som liknar det traditionella arbetet på så sätt att påskriften behöver ske på originaldokument för hand. En skillnad är dock att kopior skickas till bolagsverket digitalt med E-signering.

När jag började på byrån hösten 2015 jobbade vi i pappersakter, dvs alla revisionsbevis printades ut och sorterades i pärmar. Idag jobbar vi enbart elektroniskt och all dokumentation sparas och arkiveras i systemet. Revisionsprocessen utvecklas även i takt med att samhället ändras. R1

Som ovan citat belyser menar R1 att det hela mynnar ut i samhällets påverkan på konsumenten, i form av att den förändrar konsumentbeteendet. I detta har digitaliseringen gjort att revisionskunder omprövar och ändrar sina egna rutiner vilket senare påverkar revisorns arbete i den mån att revisorn sedan måste granska det material kunden presenterar. R1 menar bland annat att många av hans kunder idag jobbar med utvecklade och komplicerade system för finansiell rapportering, vilket innebär att de som revisorer måste utföra kontrolltester på systemen. I detta poängterar R1 betydelsen av att revisorer därför måste ha förståelse och grundläggande kunskaper i IT och processer.

Vidare poängterar R2 beträffande själva revisionsprocessen att det blivit ett tydligare fokus på granskning av kontroller istället för mer klassisk substansgranskning vilket även gäller för mindre kunder. Vidare belyser resultatet att majoriteten respondenter upplever störst förändring inom revisionsprocessen med avseende till planeringsfasen. I planeringsfasen poängteras det att större krav ställs på revisorns analytiska förmågor, inte minst med avgränsning mot identifierade riskområden som också blivit viktigare. På frågan: ” *Upplever du någon förändring i revisionsprocessen under de senaste åren? Om så, vad?* ” svarade även R3 att revisionsprocessen fått mer fokus på en riskbaserad ansats vilket vidare förklaras i nedan citat.

I stället för att granska allt ska fokus läggas på att granska de områden där det finns risk för att fel kan uppstå, antingen genom misstag eller medvetna fel. Även mer fokus på väsentlighet. Man bör inte lägga ner tid på sådant som faktiskt är oväsentligt. R3

I relation till att revisionsprocessen fått större avgränsning mot identifierade riskområden instämmer även R5 och menar att mer fokus på bedömning av IT system och risker kopplat till IT generella kontroller upplevs som större förändringar. Vidare belyser R6 att digitaliseringen bidragit till en mer effektiv revisionsprocess. Med hjälp av digitaliseringen kan revisorerna idag generera relevanta rapporter som kan användas vid rådgivning till kunderna. Revisorerna får även en bättre helhetsbild av bolaget med hjälp av digitaliseringen. R6 menar på att digitaliseringen i stort tillfört *”mer effektivisering och mervärde”*.

I relation till digitaliseringens påverkan på revisionsprocessen nämner även respondenterna att det finns olika utmaningar som uppkommit, framförallt då digitaliseringen ständigt utvecklas gäller det att individen skall vara uppdaterad kring ny digital teknik. Detta framkommer i nedan citat.

Just nu är man i en trial and error process, det är alltid nya system som presenteras. Blir trögt i början då man behöver sätta sig in i det. R6

Då ovan citat belyser att det som är främmande i hanteringen av nya system är något som revisorerna behöver ”sätta sig in i” så belyses även en anledning till varför planeringen inom revisionsprocessen fått större utrymme. Även R7 menar att planeringen har fått en större betydelse nu i samband med digitaliseringen än hur det var förr med anledning av att digitaliseringen har ställt ett högre krav på revisorer att ”hålla ihop” det egna arbetet genom nya kundkrav och externa IT-system. Planeringen blir enormt viktig menar R7 då det handlar om att *”skapa en så kallad röd tråd genom hela arbetet”*. Planeringen är också av vikt för att kunna hantera och bearbeta den större mängd information som digitaliseringen gett upphov till. Detta har framförallt betydelse för granskningsdelen i revisionsprocessen.

Det är en stor skillnad på revisionsprocessen om jag jämför med hur det var förr i tiden. Den största skillnaden är att man har ersatt cirka 5 fyllda bokföringspärmar fyllda med hundratals verifikationer till att få allt det där i en SIE-fil som enkelt skickas via mail in till mitt system. När det kommer till granskningen så beror det mycket på kunden. Om kunden har ett uppdaterat bokföringsprogram så är det väldigt enkelt för oss att få tillgång till deras leverantörsfakturor eller kundfordringar och allt vi behöver för revideringen. Det finns även kunder som ger oss deras inloggningsuppgifter till bokföringsprogrammet vilket gör att vi väldigt snabbt och enkelt kan hitta all information som vi behöver på väldigt kort tid. R7

Som ovan citat belyser har revisionsprocessen således genomgått stora förändringar. R10 instämmer med R7 som anser att arbetet går fortare då revisorer slipper lägga ner tid på att leta efter material fysiskt. Hela arbetet är sparad digitalt vilket gör att revisorer inte behöver lagra mängder med fysisk information. R10 menar dock att hen hyser farhågor kring kunskapsbrister som revisorerna har inom IT. Detta betyder således att förändringar i revisionsprocessen även ställt nya krav på kunskap och kompetens vilket framkommer i nedan citat,

Effekterna av digitaliseringen är att det krävs högre kompetens inom IT. Utmaningen är att man hela tiden måste förlita sig på att systemet ska fungera och att man har internetuppkoppling. Annars har jag inte känt att det uppstått utmaningar i revisionsprocessen. R10

### **4.3. Revisionsrisk som uppkommit till följd av digitaliseringen**

Resultatdelen poängterar att nya utmaningar samt begränsningar i form av rätt och relevant kunskap uppstått. Till detta följer även ett nytt krav på rätt kompetens att utföra korrekta åtgärder. Vad som också framkommer är hur revisionsrisken påverkats som ett resultat av digitaliseringen och dess påverkan på behovet av rätt kunskap och kompetens.

Det handlar inte bara om att revisorerna idag behöver ha kunskap inom IT samt mer kunskap i att systemgranska utan även bättre socioprofessionella förmågor och kompetensen för att möta kunden på ett nytt sätt. I detta ryms även bättre analytiska förmågor inom hela revisionsprocessen samt större fokus på riskhantering och kompetens i hantering och lagring av personuppgifter. Vad som främst kommit att påverka revisionsrisken, som ovan nämnt, menade respondenterna att revisorer förlitar sig för mycket på de digitala systemen vilket ställer krav på att kunna hantera dem, för att kunna åtgärda potentiella ”error”.

För att kunna samla in data med avseende till revisionsrisken ställdes respondenterna frågan: ”I relation till digitaliseringen hur tänker du kring upptäcktsrisk, inneboende risk, kontrollrisk?”, här menar R1 att den inneboende risken för löpande redovisning med avseende till digitalisering bedöms som låg. Dock menar R1 att risken ökar om det finns transaktioner som kräver uppskattningar och bedömningar, i exempelvis Goodwill och nedskrivningarprövningar som kräver hantering. Vidare menar R1 att kontrollrisken ökar om företaget helt förlitar sig på systemvaran, vilket naturligtvis sätter högre press på revisorn. Samtliga respondenter är således

eniga i att kravet på rätt kunskap och kompetens med relation till digitaliseringen kan skapa begränsningar i yrket som kan innebära risk. Vidare ser respondenterna även en risk i eftersläpning i regelverk då digitaliseringen förändrat marknaden i snabb takt vilket kan innebära större revisionsrisk,

...eftersläpning i regelverk och generell kompetens kring redovisning och beskattning avseende olika former av kryptovalutor. Ett annat exempel är den i dagsläget föråldrade synen på systemdokumentation och arkivering av originalkvitton i nuvarande bokföringslag. Traditionen i vårt yrke får inte innebära att vi halkar efter i samhället som sedan kan innebära risker för revisionen. R1

Som ovan citat även poängterar har digitaliseringen medfört en komplexitet i olika typer av transaktioner. R2 menar att denna komplexitet förväntas öka, exempelvis efter en förmodad ökad förekomst av kryptovalutor. R2 menar att detta är något som kan ge en generell nivåökning i den inneboende risken för fel, vilket skiljer sig från R1 uppfattning. Vidare menar även R2 att automatiserade processer kan, om dessa fungerar effektivt, dock minska såväl inneboende risk som kontrollrisk om de finns säkra rutiner för att koppla dessa till manuella avstämningar, dvs en mänsklig faktor. Avstämningar som inkluderar den mänskliga faktorn handlar som sagt om att minimera risker som digitaliseringen medför genom att kontrollera att digitaliserade processer fungerar som de skall, detta framkommer även i citat nedan.

Jag tror som sagt att vår granskning kommer att inriktas med mer och mer mot granskning av hur effektiva kontroller bolaget har för att säkerställa att digitaliserade processer fungerar effektivt och därmed begränsa kontrollrisken. En större del av vår kontrollgranskning kommer att avse automatiserade kontroller och inte manuella. Upptäcktsrisken bör inte påverkas om vi hanterat det som förklarats korrekt. R2

Vidare menar även R3 att hen inte ser ytterligare risk i och med digitaliseringen, utan snarare minskad risk med bättre insyn i bolaget och mer tillgång till bolagets redovisning. Även minskad risk med avseende till granskningen då den täcker in större del av posterna än tidigare granskning. Här instämmer även R5 som dock menar på att det självklart finns risker, inte minst i relation till persondata som lagras i moln, men att dessa inte representerar ”större” risker. Å andra sidan poängterar R5 att detta har inneburit ett nytt sätt att arbeta med sekretess och känslig information med syfte att skydda kunders integritet. I detta instämmer även R6. Vidare menar R3 att de arbetar med Audit risk Model (inneboenderisk, kontrollrisk,

upptäcktsrisk=revisionsrisk), att arbetet med modellen mer eller mindre ser likadant ut trots digitaliseringen. Detta framkommer i citat nedan,

Risk hanteras alltid i alla revisioner och under planeringsfasen tas ställning till risken i respektive granskning. Vid ställningstagandet tas inneboenderisk, kontrollrisk och upptäcktsrisk i beaktande för att avgöra om risken är betydande eller inte samt om vi bör lägga till risken som en revisionsrisk eller inte. R3

R6 menar således i likhet med R3 att arbetet med Audit risk Model (revisionsrisken) alltid lyft fram betydelsen av att följa samt kartlägga vilka risker som finns hos kunden för att sedan kunna planera granskningsinsatserna efter det. Respondenten menar att när de uttalar sig i revisionsberättelsen måste revisorerna vara säkra på att de beaktat samtliga risker som de identifierat. I relation till ett förändrat arbetssätt instämmer R4 att arbetet innebär nya risker om kompetens ej finns att anamma det nya arbetssättet. Numera menar R4 att det är viktigt att gå igenom automatiserade konteringar då det finns risk för att obehöriga får tillgång till bolagets data. I samband med detta menar R4 att det även är viktigt att säkerställa vem som äger information på molnet. På frågan: ”I relation till digitaliseringen hur tänker du kring upptäcktsrisk, inneboende risk, kontrollrisk?” svarade R4 att:

Kunderna börjar använda mer standardsystem som innehåller färdiga konteringsmallar, Risken för fel bedöms som låg avseende inneboende och kontrollrisk. System har färdiga lösningar för olika processer i redovisningen. Detta medför att vi inte behöver granska systemen lika ingående. R4

Trots att R4 menar att vissa delar i revisionsprocessen förbättrats med avseende till risk ser dock respondenten andra primära riskområden som digitaliseringen har skapat. R4 menar att förekomsten av förfalskade dokument anses ökas. Att det har blivit lättare genom digitala verktyg att manipulera dokument. Vidare kan även den ökade mängden information som är tillgängligt för revisorn innebära risk för att det kan antas att revisorn har granskat alla transaktioner. För att arbeta i förebyggande syfte för att minimera risk menar R4 att inhämtandet av revisionsbevis från banker direkt till revisorn är ett sådant tillvägagångssätt. Vidare kan det vara bra att utveckla standardiserade granskningsmallar för olika branscher, exempelvis mallar för granskning av byggbolag, kontantbranscher och tjänsteföretag. I detta menar R4 att hen upplever att digitaliserade redovisningssystem påverkat arbetet genom att förändra förhållningssättet till att värdera samt undersöka information i relation till risk. För att hantera nya risker menar bland annat R7 att det är viktigt att ständigt vara uppdaterad avseende IT och

revisionsrisken. I relation till upptäcktsrisk, inneboende risk, kontrollrisk menar R7 att detta är viktigt för att det fortfarande finns risker som digitala program inte kan tolka eller hitta.

De digitala program som respondenterna nämner att de använder i revisionsprocessen är: Hogia Audit, Wolters Kluwer, Capego, Visma, Fortnox etc. Att programmen kan innehålla risker synliggör en ytterligare fara. Faran handlar egentligen om en osäkerhet och brist på kunskap om programmen så kan leda till att revisorerna kan bli för bekväma i sitt arbete. Däremot menar R7 att bekvämligheten inte skall vara en farhåga då analytisk kompetens och riskanalyser bör representera just den kompetens som auktoriserade revisorer bör besitta, vilket framkommer i nedan citat.

De inneboende riskerna minskar då de interna kontrollerna blir bättre genom digitala verktyg och system vilket kan resultera i att revisionsrisken ökar då det blir större press på revisorn att hitta risker som systemet inte har reagerat på. Detta tyder då på att en revisor måste ha grundläggande kunskaper och inte bara förlita sig på programmen. R7

Vidare framkommer även farhågor kring användningen av vissa tredjepartssystem så som molntjänster. Inte bara i relation till vad som kan ske om en revisor blir alltför bekväm men även i den tillit som ges programmet i form av att det inte får "krascha". R9 lyfter nackdelar med detta och menar att om systemet kraschar eller om revisorn glömmer att spara något så finns risken att hela arbetet försvinner. Här menar även Respondenten att ökad riskmedvetenhet faktiskt handlar om att inte helt göra sig av med den fysiska pappersdokumentationen, att denna utgör en slags "back-up". R9 likt de andra respondenterna menar att arbetet med risk till stor del också handlar om ett eget ansvar att hålla sig uppdaterad. Att vara uppdaterad innebär också att revisorerna i större utsträckning blir medvetna om alla potentiella risker.

Jag tänker att digitaliseringen har effektiviserat mitt arbete och att revisionsrisken minskar genom digitala uppdaterade bokföringsprogrammen som inte tillåter "fel". Detta gör att de interna kontrollerna blir mer pålitliga. Man kan förlita sig mer på att arbetet som utförs, att det är korrekt, men självklart måste man fortsätta att vara noggrann och kritiskt i sitt arbete. Systemkontroller måste bli en ny vana, om inte finns stor risk att man missat att upptäcka något väsentligt. R9

Som ovan citat belyser menar R9 att arbetet med risk innefattar förebyggande arbete för att minimera risk genom att hitta ett arbetssätt som inte gör en för bekväm så att revisorn inte litar på systemet allt för mycket. I detta handlar det även om ett "måste" att känna till alla funktioner

som finns med i dessa digitala tjänster för att veta hur revisorerna ska hantera informationen på korrekt sätt. I detta instämmer R10 som utförligare beskriver att hens hela byrå är digitaliserad och de arbetar med molntjänster. Riskerna med molntjänster synliggörs i risken för vem som har tillgång till informationen. R10 menar att de försöker minimera riskerna så mycket det går genom att låsa de program som går att låsa så de endast öppnas av behöriga genom BankID. Slutligen belyser R5 en risk med ökning av AI. På frågan *”Upplever du att det finns begränsningar inom revisionsbranschen med avseende till digitaliseringens fortsatta utveckling?”* menar respondenten att hen såg vissa begränsningar inom överskådlig tid till exempel att förvaltningsrevision skulle kunna utföras med Robotteknik eller AI teknik på ett bra sätt. En anledning till detta var för att förvaltningsrevision innebär granskning av företagets interna kontroll, dvs testar att intern kontroll såsom attestrutiner fungerar, att beslut fattas av styrelsen samt att granska att inga ekonomiska bedrägerier inte sker etc. Detta menar R5 inte skulle kunna utföras av AI på ett bra sätt. Respondenten kan inte heller se att AI skulle kunna granska eller utföra tester som skulle kunna ge tillförlitliga revisionsbevis.

#### **4.4. Professionsskifte och behovet av ny kunskap och kompetens**

Bearbetad empiri synliggjorde tydliga mönster i hur professionen genomgått/fortsatt genomgår ett skifte. En anledning till detta var för att traditionella arbetsuppgifter antingen tagits bort helt, automatiserats eller att det ställt nya krav på dess hantering. Skiftet i arbetsuppgifterna synliggörs i datahantering, riskanalys/bearbetning, nya säkerhetskrav, hur dokumentation utförs, hur kommunikationen och informationsutbyte med både kunder och leverantörer görs med mera. R1 menar att nya *”säkerhetskrav som både vi och leverantören måste förhålla oss till avseende ISO och CSR arbete är ett nytt inslag i riskarbetet”*. Vidare menar R1 att all dokumentation de har är sekretessreglerade och i och med att de använder molntjänster så lagras all dokumentation i ett eller flera datacenter där fler aktörer har ett finger i spelet. Detta är något som ställer nya krav på struktur, organisering och kommunikativa förmågor.

Samtliga respondenter är eniga i att digitaliseringen sätter en ny sorts press på professionen att leverera det som en robot inte kan, dvs. mänsklig intuition, känsla och integritet. Professionen har således till viss del gått från *”det traditionella”* till att bli mer relationsorienterad. En ny förståelse för kunden är även ett nytt krav som ställs vilket framkommer i citat nedan,

Oavsett digitalisering eller inte, så måste revisorn ha en förståelse av kunden och dess miljö, förståelse av transaktionsflöden, planera och analysera risker, och bedöma risken för oegentligheter. Ju bättre internkontroll desto mindre är revisorsrisken och substansgranskning görs därmed i mindre skala. Dvs. digitalisering torde innebära mindre substans tester och mer analytiska tester men i detta fall så behöver vi tänka på hur vi fortfarande kan bedriva en relationsorienterad kontakt med kunden. Detta är av vikt för hur väl vi sedan utför vårt arbete. R1

Resultatet synliggör vidare ett skifte i professionen i samband med att respondenterna svarat på frågan: *"Hur skulle du beskriva att din roll kommer att se ut om tio år och hur tror du att revisionsbranschens framtid kommer se ut?"* Redan nu menar respondenterna på att digitala system format om revisionsprocessen. Å andra sidan menar respondenterna att de förväntar sig att den kommer att formas ytterligare med prägel av digitaliseringen. I detta lyfter respondenterna AI, snabbare leveranser och löpande IT-revision samt en revisorsroll som mer blir inriktad på rådgivning och affärsutveckling som drivkrafter i professionsskiftet. R3 samt R4 menar att arbetet troligtvis kommer bli mer och mer av analyserande, d.v.s. datorn (olika system) gör granskningen och de som revisorer måste analysera resultatet, följa upp avvikelser och ta ställning till om det är korrekt eller inte. R1 samt R2 menar istället att arbetet kommer att bli mer relationsorienterat till följd av att robotar inte kan möta kravet på den mänskliga sidan av arbetet.

Den största skillnaden jag upplever är mer analytiskt granskning och mindre substansgranskning. Då allt har digitaliserat gäller det även att ha mer kunskap inom området, om man jämför med det traditionella så var detta inget krav innan. R4

Då det råder en tvetydighet i hur professionen anses förändrats. R5 menar att hen bedömer att mycket av revision, främst analys av siffermaterial kommer utföras med hjälp av AI teknik och robotar. Revisionsprocessen kommer mer och mer att styras mot konsultation och framåtriktade åtgärder då mer av det manuella arbetet kommer att skötas av robotar och AI teknik. Till följd av att robotar och digitala system kommer få mer utrymme kommer en del av revisionsyrket att handla om att hantera dessa system. R5 menar att fortbilda sig löpande med avseende IT och sekretessfrågor vidare kommer att bli ett inslag inom revisionen. Kravet på att ständigt vara uppdaterad och hitta ett samspel med robotar och digitala system är framförallt ett krav för att kunna säkerställa god revisionssed med avseende till kund.

En del av att utföra ett kvalitativt arbete gentemot kund är att ta hjälp av robotteknik. Framförallt för att minska risker genom att vi kan analysera större mängd data och därmed öka chansen att hitta fel och ej förväntade avvikelser. Mer analys av större datamängd ger ökad chans att upptäcka mindre fel som summerat kan bli ett stort fel. R5

Professionsskiftet har enligt R5 också kommit att innebära ett nytt och närmre samarbete med IT. R5 menar att *"Fortlöpande utbildning inom digitaliseringen och IT samt IT experter som är mer involverade i riskbedömningsprocessen är nu vanligt"*. R6 beskriver också sin uppfattning som den att revisorer kommer att kunna ersättas av digitala system och robotar. Därför kommer rådgivningen vara en viktig del inom revisionsbranschen i framtiden. En kombination av revisionsnära rådgivning och system som hjälper revisorer att generera rätt underlag till kund vid rådgivning. R6 menar att *"det kommer handla mer om rådgivning till kund, främst om komplexa revisionsfrågor som exempelvis skatt. Mer rådgivning helt enkelt."*

I samtliga intervjuer förklarar respondenterna sitt yrke på liknande vis. Framförallt att majoriteten ansvarar för hela revisionsprocessen allt från offert, budget, planering, utförande och slutrapportering. I deras dagliga arbete utför dem revisioner i framförallt små- och medelstora bolag. Några av respondenterna arbetar dock med revision kopplat till stora företag. I detta framkommer det att några av respondenterna också är ansvariga för deras revisionssystem. I detta avseende menar R1 att hans roll ofta innebär coaching i systemen. Detta belyser ett ansvar avseende kunskap om system samt kompetens att hantera dem. Professionsskiftet ställer också högre krav på revisorernas organisatoriska kompetenser vilket framkommer i citat nedan,

Jag tror att digitaliseringen har medfört en större skara av checklistor som revisorn använder sig utav tex vid granskning av årsredovisningar, kundutvärderingar, vilket jag tycker i vissa fall utesluter revisorns roll att göra bedömningar, tolkningar och slutsatser då revisorer förlitar sig på checklistor. R1

I relation till ovan citat menar R1 att checklistor finns tillgängliga i digitala program. Då alltfler redskap som tidigare varit analoga kommit att bli digitala menar därför R1 att revisionsprocessen kommer att ställa krav på de som önskar arbeta inom området att bli mer inriktade på rådgivning och kontroll av IT processer. Rådgivningsfokus kommer innebära nya krav på socioprofessionella kompetenser och kontroll av IT processer kommer att innebära att vidare kunskap om Big data behövs. Respondenterna menar vidare att digitaliseringen kommer att leda till utvecklingen av nya tjänster som erbjuds inom revision, detta ställer ett ytterligare

krav på de individer som avser att arbeta som revisorer i framtiden. R4 samt R5 menar att mer fokus på bedömning av olika IT system och dess brister kommer behövas mer. Detta kräver en sorts specialistkunskap inom IT för att bedöma de risker som medföljer. R7 menar även att utöver de formella kompetenskraven som ställs på en revisor så blir effekterna att revisorer även måste ha IT-kunskaper då tekniken har blivit minst lika viktig som själva revisionsarbetet. Det kan även vara som så att nya krav på "soft skills" som emotionell intelligens kommer att bli ett krav. En anledning är att R7 menar att revisorer i dagsläget måste vara öppna för utveckling.

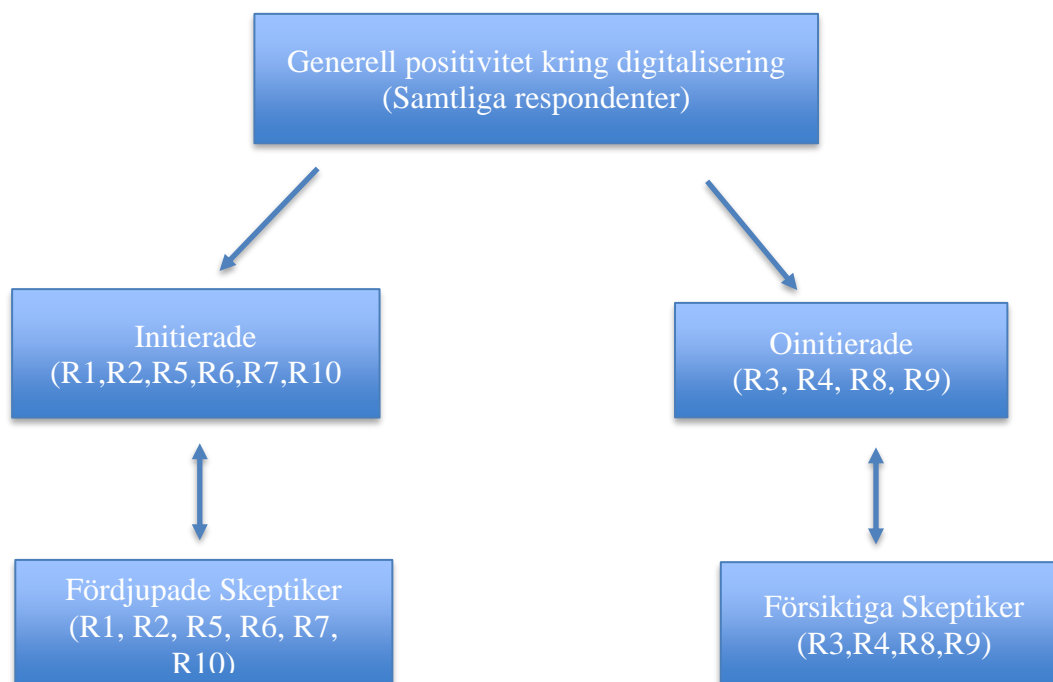
På grund av digitaliseringen var revisorerna en gång tvungna att kunna släppa pappret och pennan och ta fram datorn istället. Att en revisor är "old school" funkar inte i längden. Nästa steg kommer inte att handla om att börja skriva på datorn istället för pappret. Kraven på förändringsbenägenhet kommer bli högre. En del kan vara att i samband med detta kanske kraven på auktoritetära förmågor minskar. R7

R8 instämmer med ovan citat genom att understryka hur viktigt det kommer att vara att visa huruvida man är anpassningsbar och villig som individ att förändra och förnya sig själv. Att bli IT kunnig kräver mycket tid och en stark vilja att lära sig. Beträffande kravet på ny kunskap och kompetens i relation till arbetet med Audit risk model menar slutligen R9 att en revisor måste ha förståelse och kunskap kring vad hen gör. De måste kunna utföra planeringsfasen noggrant och granskningen behöver kompetens, de ska inte förlita sig på att ett program fullt ut ska göra jobbet åt en. Det enda programmen och automatiseringen gör är att underlätta revisorns arbete med saker som berör arbete men inte själva arbetet i sig. Nya krav på kapacitet inom eget ansvarstagande kommer således vidare vara en viktig del.

## 5. Analys

*I denna del förs en analys av studiens resultat i relation till studiens teoretiska referensram samt presenterad empiri. Analysen följs upp av en diskussion.*

Empirin som presenterats i resultatdel visar vid en första anblick att respondenternas uppfattningar kring digitalisering är enhälligt positiv och homogen. Vid en djupare analys framkommer dock att åsikterna kring hur digitalisering påverkar revisionsyrket samt revisionsrisken är individuella samt skiftande. Bland dessa individuella uppfattningar framkommer däremot ett mönster som gör att respondenterna kan grupperas enligt vissa kategorier. Den uppdelningen som gjorts av det empiriska materialet följer följande kategorier kring respondenternas åsikter.



*Figur 6: Respondenternas åsikter kategoriseras*

Figur 6 söker tydliggöra att empirin belyser att samtliga respondenter hade en positiv attityd gentemot digitalisering och dess påverkan på både revisionsarbetet samt revisionsrisken. Det som dock framkom var att respondenterna i olika grad uttryckte en oro för de risker som digitaliseringen för med sig. De respondenterna som hyste störst oro är de som finns representerade inom grupperna "initierade" samt "fördjupade skeptiker". Av resultatet visade det sig att det fanns en korrelation mellan skeptikerna samt hur väl initierade de var kring de

tekniska aspekterna kring digitalisering. Denna grupp förde ett djupare resonemang kring de risker som de såg med digitalisering avseende revisionsyrket samt revisionsrisken där de förutom att tala om de effekter som kan ses just nu, även diskuterade framtida problem kring digitaliseringens utveckling. De som finns representerade i gruppen "oinitierade" samt "försiktiga skeptiker" visade en något grundare förståelse för digitaliseringen och dess effekter. Dock var denna grupp inte utan kritik till digitalisering och dess påverkan på revisionsrisken. Uppdelningen har gjorts för att poängtera viktiga skillnader i empirin samt understryka att ökad förståelse för ett fenomen i denna studie har lett till en ökad skepsis. Uppdelningen är också avsedd att skapa en gruppstillhörighet för att underlätta kategoriseringen av de enskilda åsikterna som presenteras i nedan analys.

## **5.1. Nya arbetsmoment inom revisionsprocessen**

Med avseende till resultatdelens första tema *Digitaliseringens påverkan på revisionsyrket* menar respondenterna att digitaliseringens fördelar främst synliggörs i effektivisering av revisionsprocessen (mindre nedlagd tid på uppdrag), enkelhet i att hitta dokumentation när allt finns sparat digitalt, större arbetsytor (inga papper på borden eller på kontoret) med mera. Största fördelen med digitaliseringen är att det skapar förutsättningar för mer effektiv revision vilket även överensstämmer med tidigare forskning från Wong (2016). Ett fakturaunderlag som tidigare behövde grävas fram ur en pärm kan numera lätt plockas fram direkt ur ett redovisningsprogram som exempelvis Fortnox, vilket sparar tid för revisorn. Många moment som idag görs av människor kommer i framtiden att kunna hanteras med AI. Revisionsprocessen blir då sannolikt mer inriktad på olika typer av konsultationer och stöttning för företagsledare. IT-revision kommer sannolikt att växa även för de mindre klienterna vilket har en koppling till tidigare forskning från Carrington (2014) som menar att digitaliseringens olika drivkrafter sätter en ny prägel på revisionsyrket.

Beträffande resultat delens andra tema *Ökad effektivitet inom revisionsprocessen*, menar respondenterna att påverkan av digitaliseringen har märkts av tydligt. Planeringen har fått större utrymme, detta kan bero på att de digitala redovisningsprogrammen och hur de fungerar fortfarande upplevs som främmande. Det kan även bero på att större mängd data tar längre tid att kartlägga vilket stämmer överens med forskning från Kevin et al., (2018). Granskningsdelen menade respondenterna i stort har automatiserats. De digitala systemen som finns i programmen gör delar av granskningen som revisorerna sedan måste följa upp. Här finns en mänsklig risk i

att revisorn litar för mycket på systemen och slarvar i sin uppföljning. Detta kan leda till allvarliga konsekvenser för revisionsarbetet vilket även poängteras av Carrington (2014). I den slutliga rapportdelen ställs det således också större krav på revisorn att kritiskt granska sitt arbete. Framförallt för att kunna upptäcka moment som de digitala systemen kanske missat. Här synliggörs således en likhet till tidigare forskning som belyser att revisorns arbete handlar om att inta en professionell men skeptisk inställning till det kunden presenterar. Med digitaliseringen är det revisorns uppgift att inta en professionell men skeptisk inställning till det som de automatiserade programmen presenterar. Det handlar framförallt om att revisorn fortsatt, trots förändring i revisionsprocessen (som även lyfts fram av Aditya, Hartanto & Nugroho (2018)), skall kunna skapa sig en god förståelse kring verksamheten för att sedan rapportera korrekt med avseende till räkenskaper samt hur de förvaltas vilket även belyses i forskning från Johansson et al., (1973)

Slutligen belyser resultatet att respondenterna i stort upplever att revisionsprocessen har förändrats till det positiva på grund av alla effektiviseringsmoment. Respondenterna, framförallt skeptikerna är eniga om att det finns risker som i allmänhet har haft en påverkan på revisionsrisken. Här synliggörs likheter i relation till tidigare forskning från Aditya, Hartanto & Nugroho (2018) som menar att ökad mängd information är en utmaning som ställer nya kunskap och kompetenskrav på revisorn. Digitaliseringen har inte saktat ner revisionsbranschen men påvisat en osäkerhet kring IT och större analytiska förmågor. Respondenterna menade att de var högst medvetna om hur riskerna skulle förebyggas: med kunskap och kompetensutveckling, vilket även lyfts fram som förebyggande åtgärder från tidigare forskning (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001). Framförallt skeptikerna belyste vikten av det förebyggande arbetet framför det reaktiva i relation till framtiden. Dessa två begrepp: kunskap och kompetens är framförallt viktiga för revisorerna med syfte att göra korrekta bedömningar gällande revisionsrisken (Yang & Guan, 2004; Ismail et al. 2006; ISA 315:18).

## **5.2. Ny sorts revisionsrisk**

Beträffande resultat delens tredje tema *Digitaliseringens effekter på revisionsrisken* menar samtliga respondenter att digitaliseringen främst medfört fördelar inom revisionsyrket. Trots att respondenterna har en samsyn på att arbetet blivit enklare genom bland annat ge effekter så som en tydlig överskådlig bild över hela revisionsprocessen, kommunikationen som går snabbt och enkelt, att de kan skapa bra rapporter och underlag till kunder – är en nackdel att mycket

av den personliga kontakten till kunden försvunnit. Detta är något som även likställs med resultat från tidigare forskning Carroll et al., (2011) & Thilander & Rolandsson (2018). Kundrelationer kan således inte utvecklas på det sätt som revisorerna önskar, menade respondenterna. I detta synliggörs en annan risk som kan påverka revisorns kvalitativa arbete.

En anledning till att revisorns arbete ur en kvalitativ aspekt påverkas, som kan försämra kundrelationer ytterligare är om IT krånglar, nätverket ligger nere eller dylikt. Även forskning från Dimitriu & Matei (2014) menar att detta är en vital ny risk att belysa. Framförallt då revisorerna menar att större delen av arbetet sköts digitalt via bland annat mail, så påverkas dialogen till kunden om mailen inte fungerar. I detta synliggörs en ytterligare risk som respondenterna även poängterar, att revisorer idag förlitar sig mycket på de digitala systemen. Här finns en källa till risk som poängteras av skeptikerna, framförallt R1, speciellt om revisorerna inte har tillräckligt med kunskap om IT-systemen som kommer att utvecklas i takt med att samhället fortsätter digitaliseras. Dessa tankar är även i likhet med forskning från Dimitriu & Matei (2014), Carroll et al., (2011) samt Thilander & Rolandsson (2018).

I likhet till tidigare forskning menade även respondenterna att de revisorer och redovisningsbyråer som inte hänger med i utvecklingen kommer att få det allt tuffare. Då kundernas verksamheter digitaliseras ställs även krav på en digitaliserad revisionsprocess med företag och revisorer som kan möta detta. Däremot är det just i den nya kravställningen som nya sorts risker kan äga rum, vilket är i linje med forskning från Carroll et al., (2011). Respondenterna menar att den negativa effekten av en mer digitaliserad bransch och samhälle sätter press på att revisorn måste ha grundläggande kunskaper inom IT-system och processer som tex affärssystem, bokföringssystem, informationsteknik. En annan effekt av digitaliseringens framfart är att Revisorsinspektionen ändrat kraven för auktorisation, som även poängteras i ISA. I provet för auktorisation testas informationsteknik och datorsystem. I likhet med tidigare forskning poängterar R2 att då revisionsdokumentation skall sparas i 10 år, innebär digitala revisionsakter minskat behov av fysiska arkiveringslösningar. Samtidigt medför ju detta ett ökat behov av lagringsutrymmen samt ökad medvetenhet kring risker, vilket visar på en koppling till tidigare forskning från Ismail et al. (2006).

Ökad medvetenhet kring revisionsrisken är något som poängteras då revisorerna har kommit att förlita sig på de IT-system som implementerats. Även Kraft & Kempe (2016) menar att tilltron till systemen från revisorn kan leda till att denne riktar blicken annanstans och fallerar i

sitt uppdrag att skeptiskt granska information vilket kan göra att en riskfylld situation som dataintrång kan ske utan att revisorn hinner göra något åt saken. Respondenterna i denna studie menar i likhet med tidigare forskning att den främsta åtgärd som kan göras med syfte att minska risker som digitaliseringen gett upphov till ligger i revisorns egna ansvar att hålla sig uppdaterad och alert kring programmen. Det är således främst av vikt att revisorn besitter rätt kunskap och kompetens för att hantera de digitala systemen och de nya kraven som sätter press på revisionen (Ismail et al. 2006; Kraft & Kempe, 2016).

I relation till respondenternas användande av molntjänster uttrycktes några risker med dessa tredjeparts system. Vissa respondenter kunde uttrycka mer risker än de övriga. Kanske belyser detta att de som uttryckte mer potentiella risker också har en större kunnsighet inom IT. Det kom framförallt upp att det inte bara är revisorn som har tillgång till den stora mängden data via molnet. Då det inte är ovanligt att andra användare också har access till all data menade respondenterna i likhet med tidigare forskning från Subashini och Kavitha (2011) att användare av digitala verktyg och system bör uppmärksamma dataintegritet som ett grundelement inom dess användning. Antalet användare inom ett digitalt system kan utgöra risk. I detta belyser således respondenterna en risk i form av att privat och sekretessbelagd information lättare sprids vilket kränker kundens integritet. Mängden data är vidare en risk om inte revisorerna har kunskap kring hur data skall hanteras. Då revisorer arbetar online med sekretessbelagda dokument är det av vikt att hantera dessa program på rätt sätt. Ett exempel som framkom var att inte lämna programmen öppna för allmän beskådning. I arbetet kring upptäcktsrisk, inneboende risk, kontrollrisk bedöms den inneboende risken vara låg. En anledning till detta är för att de flesta revisionsverksamheter idag är digitaliserade och även dess kunder. Respondenterna menade att om kunderna använder bra bokföringsprogram och verktyg kan detta underlätta revisorns arbete. En anledning till detta är för att systemen lätt kan kopplas ihop. Effektiviseringen i sammankopplingen av system är vidare en linje med tidigare forskning från Dillon et al., (2010) som menar att molntjänster utgör lovande serviceplattformar för revisionsyrket i relation till att dem effektiviserar revisionsprocessen.

Med avseende till resultat delens sista tema *Professionsskifte och behovet av ny kunskap* var respondenterna enade i att revisionsprocessen idag genomgått en förändring till följd av att flertalet arbetsuppgifter blivit automatiserade och sköts digitalt. Det framkommer även i resultatdelen att respondenterna upplever att revisionsprocessen troligtvis kommer gå mot ett mer analyserande slag, d.v.s. att datorn (olika system) gör granskningen medan revisorn sedan

tar över för att analysera resultatet, följa upp avvikelser och ta ställning till om det är korrekt eller inte. Några av respondenterna uppmärksammade även att ökad digitalisering kan leda till att digitala system i form av AI kan komma att ersätta fler arbetsuppgifter hos revisorn vilket skulle betyda att revisorns roll skiftar till att inkludera socioprofessionella aspekter i större utsträckning. I likhet med tidigare forskning från Taipaleenmäki & Ikäheimo (2013) synliggör detta resultat att revisionsprocessen har förändrats och förväntas stå inför vidare förändring.

Detta kan ställa krav på framtida rekryteringar, att blivande revisorer behöver erhålla större sociala förmågor, analytiska förmågor och emotionella egenskaper i form av ”soft skills”. Taipaleenmäki & Ikäheimo (2013) menar dock att revisorns funktion som stöd till kunden gör att relationen bli allt viktigare. Digitalisering har alltså drivit på och ökat kraven på mänskligt samspel genom att ta över icke-mänskliga processer, inte minst i relation till självaste revisionsprocessen. Respondenterna beskrev att kundernas egna system kommer kunna kopplas ihop med revisorernas revisionssystem där all information från kunderna kommer bli tillgänglig. I och med att kunderna blir mer och mer digitala kommer revisorn därmed ha full insyn i bolaget på ett enklare sätt. Revisionsyrket kommer därför fortfarande behövas i och med att någon behöver ta ställning till vad som är rätt och fel samt följa upp avvikelser. Systemen är bra för att räkna ut avvikelser men har svårt för att ta ställning till varför avvikelser uppstår.

Beträffande kunskap och kompetensutveckling menade R9 i likhet med tidigare forskning att det går att förebygga de nya riskerna genom att undvika ”bekvämlighet” och framförallt genom att ställa krav på kompetensutveckling inom organisationen. Tidigare forskning belyser att yrkesprofessionella får ökad stimulans i arbetet genom att få lära och ta in ny information. I detta finns det en samsyn från respondenterna som menar att IT-kunskapen numera har kommit att bli ett krav för vad som kan vara avgörande för ett gott arbete, vilket även är i linje med forskning från Weng Yew et al., (2015). Om revisorer inte breddar sin kunskap inom IT och digitaliseringen menade respondenterna att de begränsar sig själva i yrket. Framförallt då de instämmer med tidigare forskning i att digitaliseringen enbart fortsätter utvecklas och ta fart. Detta visar även respondenternas samsyn med tidigare forskning från Ismail et al., (2006) som belyser att kunskap och kompetensutveckling inom revisionsbranschen och huruvida detta tas på allvar eller inte kommer att vara avgörande för att säkerställa att revisionsprocessen inte är undermålig.

## 6. Diskussion

*I denna del förs en diskussion kring studiens empiri och analys i relation till den teoretiska referensramen.*

### 6.1. Revisionsprocessen i förändring

Samtliga respondenter beskriver likt Carrington (2014) samt FAR (2006) att revisionsprocessen förklaras via tre faser. Det är planeringsfasen, genomförandefasen samt uppföljningsfasen. Revisorerna beskriver att de startar arbetet med att planera vad och hur mycket som ska granskas. Här är det således viktigt att revisorer läser in sig på bolaget och hittar alla risker som finns. När denna fas noggrant är planerad börjar genomförandet av granskningen. Hela arbetet måste ständigt dokumenteras för att det sedan ska rapporteras till kunden. Uppkommer frågor eller funderingar tar revisorerna upp dessa med kunden som ska kunna förklara och klargöra om vad som har skett. I det traditionella revisionsarbetet belyser resultatet hur det har kommit att handla om arbetsuppgifter med koppling till fysiska underlag. Allt som granskades och alla underlag var tidigare i pappersform, utskrivna och sedan bevarade i pärmar. I takt med digitaliseringens utveckling har arbetet förändrats mycket.

I resultatet poängterar respondenterna primärt att de inte längre sitter med pappersunderlag och pärmar på samma sätt som förr. Idag finns all dokumentation sparad digitalt i molntjänster. Digitaliseringen har i detta besparat revisorer främst tid. Resultatet visar tydligt att de respondenter som jobbat så pass länge att de har varit verksamma då arbetet med revision inte ännu var digitaliserat anser att de numera tjänar tid framförallt i sina vardagliga arbetsprocesser. Detta resultat ligger i linje med den teori som framförs av Warren, Moffit & Byrnes (2015). Det framkommer även i studiens resultat att det krävs intresse och kompetens för att driva utvecklingen framåt. Automatiserad granskning som skickar varningar till revisorn och behovet av kvalificerade revisorer kommer att öka. Mängden information som behöver revideras kommer även att öka i kombination med ökad transaktionsrådgivning.

Sammanfattningsvis kring revisionsprocessen anser respondenterna att revisorns roll under processen är densamma som den var innan digitaliseringen, att säkerställa kundens redovisningskvalité. Detta ligger i linje med tidigare definitioner från bland annat Johansson et al., (1973) samt Carrington (2014). Den förändringen som skett ligger i förenklandet av

informationsinhämtning från planeringsfasen till redovisningsfasen. Respondenterna menar att denna förenkling möjliggörs av en initial insättning av tid och engagemang från revisorns sida i att lära sig de digitaliserade system som används. Det handlar således om att överbrygga en digital kunskapslucka för att på sikt lättare kunna utföra ett professionellt arbete.

Digitaliseringen har även påverkat revisionsprocessen med avseende till uppkomsten av nya risker. Däremot är synen på risk delad bland respondenterna. Cirka hälften av revisorerna upplever att digitaliseringen har säkrat och underlättat riskarbetet, medan den andra hälften menar att nya risker uppkommit som ställer högre krav på revisorerna. Risk med molntjänster är säkerheten kring dem i relation till den känsliga information som lagras, framförallt i relation till om kunskapen om hanteringen av dessa digitala system hos revisorerna brister. Det finns således risker med spridning av känslig information om själva kunden. Att respondenterna har en delad bild av de riskkällor som kan kopplas till den utvecklade digitalisering som skett och fortfarande sker kan således tydliggöras genom att tolka resultatet i två skilda kategorier. Den första kategorin hyser de åsikter som anser att det uppstått nya risker i samband med digitaliseringen, medan den andra kategorin ger rum för åsikter om att digitaliseringen lett till att riskarbetet underlättats och säkrats. Resultatet visar att respondenterna inte enhälligt ansluter sig till varken en eller den andra kategorin utan snarare uttrycker en medvetenhet och förståelse för att digitaliseringen både medfört nya områden inom riskarbetet samtidigt som det hjälpt att minimera andra riskområden. Detta synsätt delas av studiens teoretiska referensram från Carrington (2014), Appelbaum et al., (2017) samt Tarek et al., (2017).

## **6.2. Revisorerna upplevelser av förändrad revisionsrisk**

I resultatet framkommer det att respondenterna syn på arbetet med revisionsrisken i stort inte påverkats då de upplever att de är medvetna om vilka risker som finns samt hur de skall bemöta dem. Respondenterna menade i stort att så länge det finns en översikt och kompetens kring kunskap om intern kont

roll så resulterar det i att revisionsrisken blir mindre. Detta är dock inte unikt för det nutida arbetet med digitaliserade program utan är sant för revision i sin helhet, vilket även Ruhnke & Schmidh (2014) tar upp, att digitalisering har förenklats revisionsprocessen och minskat de traditionella riskerna.

I revisionsprocessen synliggörs digitaliseringens största effekter i självaste planeringsfasen som är grunden till att revision innan digitaliseringen var en mycket tidskrävande process. Det är även här större sannolikhet till att risker uppkommer om revisorn inte genomföra planeringen ordentligt. Detta är varför respondenterna belyste att högre krav ställs på dem i denna fas. Slutligen framkommer det att revisionsarbetet inte är det enda som digitaliserats, utan även kundens konsumtionsmönster. En digitalt lagd kund har uppskattningsvis bättre ”kontroll” vilket gör att revisionsrisken minskar. De digitaliserade verktygen som har hjälpt revisorn att upptäcka fel måste nu via mänsklig intuition och erfarenhet granskas för att på så sätt kunna sättas i sammanhang med företaget i stort. Detta för att kunna avgöra de källor som ligger till grund för felen, samt hur dessa i framtiden skall åtgärdas. Denna syn på en mänsklig faktor är något som även tas upp av Ruhnke & Schmidh (2014) vid deras syn på revisionsrisken.

Då samtliga delar som bygger upp revisionsrisken påverkas av digitaliseringen visar resultatet i likhet med forskning från Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, (2001) samt Ismail et al. (2006) Ndubisi, Wah & Ndubisi (2007) att trots att revisionsrisken minskat så kan kundens bekvämlighet och övertro på de digitala systemen påverka både den inneboende risken och kontrollrisken vilket medför att revisorn behöver vara uppmärksam på fel som tidigare hade uppdagats vid företagets interna kontroller. Vidare för resultatet fram att digitaliseringsprocessens snabba och ibland tekniskt sofistikerade utveckling ställer höga krav på både kund och revisor att vara uppdaterade kring förändringar som sker i syfte att minimera revisionsrisken. Resultatet visar i likhet med forskning från Thilander & Rolandsson (2018) att komplexiteten kring nya digitala betallösningar och liknande tjänster påverkar revisionsriskens delar negativt då risken för fel uppkomna till följd av okunskap ökar.

Slutligen poängterar respondenterna att digitaliseringens effekter på yrket överlag har varit positivt då stora delar av revisorns uppgifter har automatiserats vilket lett till en tidsvinst i arbetet. Detta har satt revisionsyrket i förändring inte minst i relation till nya krav på revisionsprocessen men också med avseende till nya förväntningar på utformningen av revisionsprocessen till följd av nya konsumentkrav och behov. Digitaliseringens underlättande effekter på arbetet som revisorer utför har medverkat till att sänka vissa riskfaktorer men samtidigt gett upphov till nya. Studien för fram att det finns en viss fara i att de automatiserade processerna leder till en för stor trygghet och acceptans där revisorer tar för givet att systemen och programmen sköter allting korrekt. En risk blir då att en försvagning av den grundsyn som skall präglade revisorer försvinner och leder till att problem inom revisionen där komplexa fel

som bara kan upptäckas med det mänskliga ögat missas. Resultatet visar att de vinster som digitaliseringen ger i form av besparad tid, pengar och tillgänglighet är en riskfaktor i sig. Här synliggörs en till liket i relation till Carroll et al., (2011) som menar att stora mängder information väljs att läggas ut på tredje part via molnbaserade tjänster där tillgången ökar på både gott och ont. Här samspelar digitaliseringen med kvalitativ revision. En reformering av dessa tredjepartslösningar kan komma att spela en roll i framtidens utveckling av digitaliserad revision där kostnader för lokala företagsägda molntjänster och dess kostnader får ses över vilket även överensstämmer med forskning från Dillon et al., (2010) och Singh & Pasupuleti (2016).

Genom att bistå med fördjupad kunskap om hur digitaliseringen påverkat revisionsprocessen kan detta arbete, som ett kunskapsbidrag, således användas till att vidareutveckla och säkra revisorns arbete. Framförallt för att det kan öka kvalitén av revision i linje med de krav som ställs på standarden från IAASB (2018).

## 7. Slutsats

*Följande kapitel kommer belysa studiens slutsatser kring analysdelen och ger även en återkoppling om syftet och frågeställningarna.*

### 7.1. Hur digitaliseringen påverkar revisionsprocessen

Digitaliseringen har påverkat revisionen och fortsätter att påverka den genom att bland annat ha fått den att anpassa sig till användningen av digitala program och system. Genom digitaliserade revisionsprogram och system har inte bara revisorns enskilda arbetsuppgifter effektiviserats utan även revisionsprocessen. Ett av de moment som effektiviserats är bland annat hur data inte längre delas analogt utan digitalt samt att data och annan information är tillgänglig på ett annat sätt än vad den var innan. Vidare har enklare processer som tidigare varit tidskrävande för den enskilde revisorn med hjälp utav digitala program kommit att automatiserats. Denna studie poängterar bland annat att denna typ av effektivisering har gjort att revisorns enskilda arbetsuppgifter fått ett annat fokus på andra kärndelar inom yrkesrollen, som bland annat sekretess och integritet. En anledning till detta är för att arbetet med kunduppgifter är av betydelse i revisionsprocessen. Bristfällig hantering av data kan utgöra risk, inte minst i relation till att revisionen inte utförs på ett kvalitativt vis enligt god revisionsred. Här handlar det om att yrkesaktiva revisorer behöver ställa krav på fortbildning inom IT-kunskap för att kunna garantera en säker revisionsprocess. Detta krav på kontinuerlig fortbildning är framförallt påtaglig i denna studies empiri kring de respondenter som ligger inom kategorin för initierade och har en god insikt kring digitaliseringens tekniska utveckling då de anser att en förslappning annars kan komma att ske. De respondenterna i kategorin oinitierade visade sig ha mindre insikt och delade inte samma oro för framtiden utan var kontenta att arbetsmässigt förstå de systemen som användes. Respondenterna inom gruppen initierade gav också uttryck för att i takt med att AI utvecklas kan mer och komplexare processer komma att automatiseras vilket kommer ställa högre krav på revisorn som kontrollfunktion.

Revisionsprocessens olika delar har i essens inte ändrats då revisorns roll fortfarande är att vara den yttersta garanten för att ett företags redovisade siffror är korrekta. Dock har digitaliseringen främst lett till att revisorn fått tillgång till en utökad mängd data att ta hänsyn till i planeringsfasen. Vid kontrollfasen har digitaliseringen automatiserat flertalet av revisorns

uppgifter som underlättar vid arbetet med revisionsberättelsen i rapporteringsfasen. Den utökade mängden rådata som gjorts tillgänglig till revisorer och de digitala program som underlättar tolkningen av denna data har öppnat upp möjligheter för revisorerna att fördjupa sin kundkontakt. I denna kundkontakt skapas även möjlighet för att på ett grundligare sätt än tidigare tillgodogöra sig mänsklig information som kan komma att hjälpa till vid tolkning av data på ett mänskligt vis som de digitala systemen inte klarar av. Det handlar här om två separata system (digitala informationssystem och mänskliga informationssystem) som kompletterar varandra.

## **7.2. Påföljden av digitaliseringen kring revisionsrisken**

Resultatet visar i förhållande till revisionsrisken att inom inneboende-, kontroll- och upptäcktsrisk så påverkar digitaliseringen främst de två förstnämnda: inneboenderisk samt kontrollrisk. Dessa kan sägas vara de två mest svartvita kategorierna av risk där det har att göra med att upptäcka fel. Digitaliseringen minimerar risken för att dessa fel begås samt underlättar att de upptäcks. Detta främst i relation till felaktigheter i redovisning eller i de interna kontrollsystem som verksamheten använder sig av. Denna uppfattning delades av samtliga respondenter. Den sista beståndsdel inom revisionsrisken är upptäcktsrisken som direkt relaterar till revisorn och dess egna mänskliga färdigheter.

De automatiserade processerna som digitala program gett upphov till kring redovisning samt kontroll har lett till en minskning av felaktigheter relaterade till mänskliga felkällor och slarv. En risk i detta är att en bekvämlighet uppstår både i redovisningen samt den efterföljande kontrollen, vilket är den primära källan till en ökad revisionsrisk kopplad till digitalisering. Detta är en slutsats som delas av både de initierade samt oinitierade respondenterna och visar på ett framtida förbättringsområde. Med hänvisning till detta skall revisorn beakta sin roll som yttersta garant för att presenterat material är korrekt. Den mänskliga faktorn i kontrollen av revisionsprocessen är en förutsättning för att användandet av digitala program som automatiserar processer skall bidra till att sänka revisionsrisken. Vidare pekar framtiden på en fortsatt digitalisering där okonventionella betallösningar samt teknisk innovation gör att revisionsprocessens olika delar kompliceras. De tekniskt initierade respondenterna menar att dessa kompliceringar kommer leda till att revisionsprocessen blir svåröverskådlig och att revisionsrisken ökar. I relation till denna tekniska utveckling visar resultatet av denna studie att det finns en delad mening bland revisorer om vad digitaliseringens framtid kommer att bära

med sig. De tekniskt oinitierade anser att den kommer att leda till ytterligare lättnader i det praktiska arbetet för revisorer samt att den kommer att bidra till att sänka revisionsrisken genom att eliminera felkällor. De tekniskt initierade respondenterna delar tidigare nämnd grups uppfattningarna men höjer ett varningens finger kring den hastighet som digitaliseringen håller. De menar att hastigheten medför att program skapas och sjösätts så pass fort att det påverkar revisionsrisken negativ. Detta då programmen genom ett trial and error förfarande testas på bekostnad av revisionsrisken.

### **7.3. Praktiska implikationer**

- Digitaliseringen har medfört effektiva IT-system som ställer större krav på revisorns planering, granskning och kontroll i revisionsprocessen.
- Ökat ansvar hos revisorn att erhålla rätt kompetens inom digitala verktyg och system med syfte att säkra det egna arbetet.
- Digitala verktyg kan hjälpa revisorer att skapa sig ett mer handfast beslutsunderlag med avseende till de bedömningar som revisorer kan behöva göra i relation till vilka system de väljer att arbeta med.
- Digitalisering påverkar främst arbetet med inneboende risk samt kontrollrisk. Revisorer måste arbeta mer analytiskt och noggrant för att upprätthålla god revisionskvalitet.
- Nya krav på framtidens revisor som bland annat att ha goda sociala och kommunikativa förmågor samt djup analytisk kompetens.
- Ökat tryck från kunder och nya konsumentkrav har gjort att flertalet verksamheter börjat tillhandahålla handel med diverse kryptovalutor vilket sätter press på att tillhandahålla ny kunskap inom extern revision.

### **7.4. Förslag till vidare forskning**

Då denna studie identifierat att revisionsyrket är i förändring finns en intressant aspekt att vidare utforska det ökade behovet av revisorns kunskap och kompetensutveckling. För att hjälpa befintliga revisorer att utvecklas och bredda sina kunskaper skulle det vara av intresse att genomföra en liknande studie i relation till professionsteorin för att se hur revisorerna själva upplever skiftet i revisionsprocessen. Det skulle vara intressant att bygga på denna avgränsning med en analysmodell som bearbetar empiriskt material i relation till termerna kunskap och kompetens för att kunna kartlägga var yrket är på väg. Detta skulle även kunna användas inom

de ekonomiutbildningar med inriktning redovisning/revision för att anpassa utbildningen i relation till samhällsförändringens nya krav på revisorer. Slutligen, med tanke på ett ökat tryck ifrån kunder och nya konsumentkrav har flertalet verksamheter börjat tillhandahålla handel med diverse kryptovalutor. Detta kan således ur ett framtidsperspektiv utgöra ett krav som kommer att spegla revisorers framtida arbete. Mot denna bakgrund skulle det vara intressant att genomföra vidare studier i hur professionen förändras i relation till kryptovalutor och vilka krav som kommer att ställas på revisorn.

# Referenser

- Aditya, B., Hartanto, R. & Nugroho, L. (2018). *The Role of IT Audit in the Era of Digital Transformation*. IOP Conference Series: Materials Science and Engineering, 407.
- Ahrne, G., Ahrne, G. & Svensson, P. (2011). *Handbok i kvalitativa metoder*. (1. uppl.) Malmö: Liber.
- Akande, A., April, N., & Van Belle, J. (2013). *Management Issues with Cloud Computing*. ACM International Conference Proceeding Series.
- Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion- Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Andréasson, E. (2015). *Digitalisering i den offentliga förvaltningen – IT, värden och legitimitet*. Diss. Linköping: Universitetet i Linköping.
- Appelbaum, D., Kogan, A. & Vasarhelyi, M.A. (2017). *Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs*. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 36 (4) 1-27.
- Armbrust, M., Fox, A., Griffith, R., Joseph, A.D., Katz, R., Konwinski, A., Lee, G., Patterson, D., Rabkin, A., Stoica, I. & Zaharia, M. (2009). *Above the Clouds: A Berkeley View of Cloud Computing*. UC Berkeley Reliable Adaptive Distributed Systems Laboratory.
- Bierstaker, J. L., Burnaby, P. & Thibodeau, J. (2001). *The impact of information technology on the audit process: an assessment of the state of the art and implications for the future*. Managerial Auditing Journal, 16 (3) 159-164.
- Brandas, C., Megan, O., & Didraga, O. (2015). *Global perspectives on accounting information systems: mobile and cloud approach*. Procedia Economics and Finance, (20) 88-93.
- Bryman, A. (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder*. (2., [rev.] uppl.) Malmö: Liber.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2. uppl. Stockholm: Liber.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. 2. uppl. Stockholm: Liber.
- Carroll, M., Van Der Merwe, A., & Kotzé, P. (2011). *Secure cloud computing: Benefits, risks and controls*. Paper presented at the 2011 Information Security for South Africa - Proceedings of the ISSA 2011 Conference
- Curtis, M.B., Jenkins, J.G., Bedard, J.C., & Deis, D.R. (2009). *Auditors' training and proficiency in information systems: a research synthesis*. Int J Acc, Info Syst: 104–21.
- Dahlgren, L.O. & Johansson, K. (2009). *Fenomenografi*. I Andreas Fejes & Robert Thornberg (Red.) *Handbok i kvalitativ analys*. Stockholm: Liber.
- David, M., & Sutton, C. D. (2016). *Samhällsvetenskaplig metod*. upplaga 1:1. Lund: Studentlitteratur.
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken*. 3. uppl. Lund: Studentlitteratur.
- Dibbern, J., Goles, T., Hirschheim, R. & Jayatilaka, B. (2004). *Information systems outsourcing: A survey and analysis of the literature*. DATA BASE, (35) 6-102.

- Dillon, T., Wu, C., & Chang, E. (2010). *Cloud computing: Issues and challenges*. Paper presented at the Proceedings - International Conference on Advanced Information Networking and Applications, AINA, 27-33.
- Dimitriu, O., & Matei, M. (2014). *A new paradigm for accounting through cloud computing*. *Procedia economics and finance*, (15) 840-846.
- Dzuranin, A.C & Mălăescu, I. (2016). *The Current State and Future Direction of IT Audit: Challenges and Opportunities*. *Journal of Information Systems*, 30 (1) 7-20.
- Fang, J. & Shu, L. (2016). *Modern Accounting Information System Security (AISS) Research Based on IT Technology*. *Advanced Science and Technology Letters* (121) 163-170.  
doi.org/10.14257/astl.2016.121.30
- FAR. (1998). *Vad gör en auktoriserad revisor?* FAR Förlag AB, Stockholm.
- FAR. (2016). *Nyckeln till framtiden - framtidens redovisning, revision och rådgivning i det digitala landskapet*. Elektronisk källa, hämtad: 191101 [https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/nyckeln-till-framtiden\\_uppslag.pdf](https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/nyckeln-till-framtiden_uppslag.pdf)
- FAR. (2019). International Standard on Auditing (ISA) 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*. Elektronisk källa, hämtad: 191101 <https://www.faronline.se/dokument/i/isa315/>
- FAR. (2019). *Revisionsstandard*. 300 – 499 Planering och intern kontroll. 200 – 299 Uppgifter och ansvar. Elektronisk källa, hämtad: 191231 <https://www.faronline.se/revision/redovisningsstandarder/>
- Finansinspektionen. (2018). *FI:s syn på revisionsrätten för verksamhet som läggs ut på molntjänstleverantörer*. Elektronisk källa, hämtad: 190831 <https://www.fi.se/sv/publicerat/sarskilda-pm-beslut/2018/finansinspektionens-syn-pa-revisionsratten-for-verksamhet-som-laggs-ut-pa-molntjanstleverantorer/>
- Gilan, A. & Hammarberg, J. (2016). *Get digitalization or die trying*. Stockholm: Southside Stories.
- Gulden, B. P. (2000). *Revisjon teori og metode*, 3. utgave, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Göteborgs Universitet. (2019). *Digitalization of society*. Elektronisk källa, hämtad: 190831 <https://ait.gu.se/english/research/digitalization-of-society>
- Hogan, C. E. & Wilkins, M. S. (2008). Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 219-242.
- Houston, R. W., Peters, M. F., & Pratt, J. H. (1999). The audit risk model (ARM), business risk and audit planning decisions. *The Accounting Review*, 74(3), 281-298.
- IDG. (2019). *Informationssystem*. IT-ord. UÅ. Elektronisk källa, hämtad: 190831 <https://it-ord.idg.se/ord/informationssystem/>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement— Proposed Conforming Amendments to ISA 540 (Revised) and ISA 200 (Paragraph A42)*. Elektronisk källa, hämtad: 191101 [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ED-ISA-315-Revised-Supplement-Conforming-Amendments-to-ISA-540-Revised-and-ISA-200\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ED-ISA-315-Revised-Supplement-Conforming-Amendments-to-ISA-540-Revised-and-ISA-200_0.pdf)

- ISA 300. (2009). International Standard on Auditing (ISA) 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.
- ISA 315. (2013). International Standard on Auditing (ISA) 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.
- ISA 320. (2009). International Standard on Auditing (ISA) 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.
- ISA 700. (2015). International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised) *Forming an opinion and reporting on financial statements*.
- Ismail, I., Haron, H., Nasir Ibrahim, D. & Mohd Isa, S. (2006). *Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: Perceptions of Malaysian public listed companies*. *Managerial Auditing Journal*, 21 (7) 738-756.
- Iveroth, E. Lindvall, J. & Magnusson, J. (2018). *Digitalisering och styrning*. 1.uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför?* Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen. Lund: Studentlitteratur.
- Janvrin, D., Bierstaker, J. & Lowe, D. J. (2008). *An examination of audit information technology use and perceived importance*. *Accounting Horizons*, 22 (1) 1-21.
- Johansson, S-E. Häckner, E. & Wallerstedt, E. (2005). *Uppdrag revision: revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?*. Stockholm: SNS förlag
- Johansson, S.-E., Nyström, B.A. & Rydström, E., 1973. *Företagsrevision : grunder, principer, praxis 2.*, omarb. uppl., Stockholm : [Solna]: Sveriges Radio ; [Seelig].
- Kairos Future. (2013). *Framtidens rådgivning, redovisning och revision - en resa mot år 2025*.
- Kairos Future. (2016). *Nyckeln till framtiden – framtidens redovisning, revision och rådgivning i det digitala landskapet*. Elektronisk källa, hämtad: 190831 [https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/nyckeln-till-framtiden\\_uppslag.pdf](https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/nyckeln-till-framtiden_uppslag.pdf)
- Kakabadse, A., & Kakabadse, N. (2005). *Outsourcing: Current and future trends*. *Thunderbird International Business Review*, (47) 183-204.
- Kevin C. Moffitt, Andrea M. Rozario, and Miklos A. Vasarhelyi (2018) *Robotic Process Automation for Auditing*. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15 (1) 1-10.
- Kim, S., Jang, Si, Y., & Yang, K. (2017). *Analysis of the Determinants of Software-as-a-Service Adoption in Small Businesses: Risks, Benefits, and Organizational and Environmental Factors*. *Journal of Small Business Management*, 55 (2) 303-325.
- Kraft, G. Kempe, M. (2016). *Nyckeln till framtiden: Framtidens rådgivning, redovisning och revision - en resa mot år 2025*. Kairos Future, FAR.

- Kulkarni, P., & Chande, P. (2008). *IT strategy for business*, (1) New Delhi: Oxford University Press.
- Larsson, S. (1986). *Kvalitativ analys: Exemplet fenomenografi*. Lund: Studentlitteratur.
- Lombardi, D., Bloch, R. & Vasarhelyi, M. (2014). The Future of Audit. *Journal of Information Systems and Technology Management*, 11 (1) 21-32.
- Martens, B., & Teuteberg, F. (2011). *Decision-making in cloud computing environments: A cost and risk based approach*. *Information Systems Frontiers*, 14 (4) 871–89.
- Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn*, Norstedts Juridik AB, Uppsala.
- Ndubisi, N. O., Wah, C. K. & Ndubisi, G. C. (2007). *Supplier-customer relationship management and customer loyalty: The banking industry perspective*. *Journal of Enterprise Information Management*, 20 (2) 222-236.
- Ruhnke, K & Schmidt, M. (2014). *Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4) 247-269.
- Ryoo, J., Rizvi, S., Aiken, W. & Kissell, J. (2014). *Cloud Security Auditing: Challenges and Emerging Approaches*. *IEEE Security & Privacy*, (12) 68-74.
- Schwartz, D., & Weissbarth, R. (2011). *Make or buy: Three pillars of sound decision making*. Strategy& Formerly Booz & Company.
- SCB. (2017). *Företagens utgifter för it ökar*. Elektronisk källa, hämtad: 190831 <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/naringsverksamhet/naringslivets-investeringar/foretagens-utgifter-for-it/pong/statistiknyhet/foretagens-utgifter-for-it-och-marknadsforing-2016/>
- SCB. (2018). *Användning av molntjänster ökar bland företag*. Elektronisk källa, hämtad: 190831 <https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/naringsverksamhet/naringslivets-struktur/it-anvandning-i-foretag/pong/statistiknyhet/it-anvandning-i-foretag-2018/>
- Singh, P. S. & Pasupuleti, S. (2016). *Optimized Public Auditing and Data Dynamics for Data Storage Security in Cloud Computing*. *Procedia Computer Science*, (93) 751-759.
- Stoel, D., Havelka, D. and Merhout, J.W. (2012). “An analysis of attributes that impact information technology audit quality: a study of IT and financial audit practitioners”. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13 (1) 60-79.
- Subashini, S., & Veeraruna, K. (2011). *A survey on security issues in service delivery models of cloud computing*. *Journal of network and computer applications*, 34 (1) 1-11.
- Tarek, M., Mohamed, E. K., Hussain, M. M., & Basuony, M. A. (2017). *The implication of information technology on the audit profession in developing country: Extent of use and perceived importance*. *International Journal of Accounting & Information Management*, 25 (2) 237-255.
- Taipaleenmäki, J. & Ikäheimo, S. (2013). *On the convergence of management accounting and financial accounting – the role of information technology in accounting change*. *International Journal of Accounting Information Systems*, (14) 231-348.

- Thilander, P. & Rolandsson, B. (2018). Kompetensförsörjning. I Iveroth, E. Lindvall, J. & Magnusson, J. (red.). *Digitalisering och styrning*. 1. uppl., Lund: Studentlitteratur, ss. 277-294
- Thompson, P. (2012). *Guide för användning av ISA vid revisioner av små och medelstora företag. Del 2, praktisk vägledning*. (3. uppl.) (2012). Stockholm: FAR. Elektronisk källa, hämtad: 191101: [https://kompetens.far.se/globalassets/bok-2018/isa-revisionsguide-del\\_2\\_tredje\\_upplagan\\_2\\_tryck\\_1-328.pdf](https://kompetens.far.se/globalassets/bok-2018/isa-revisionsguide-del_2_tredje_upplagan_2_tryck_1-328.pdf)
- Trohammar, C., & Far. (2005). *Revision : En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag
- Ullricha, A., Enkeb, J., Teichmanna, M., Kreßb, A. & Gronaua, N. (2019). Audit - and then what? A roadmap for digitization of learning factories. *Procedia Manufacturing*, (31) 162-168. doi.org/10.1016/j.promfg.2019.03.025
- Vasarhelyi, M. A. & Sun, T. (2017). *Deep Learning and the Future of Auditing*. The CPA Journal, 1-5.
- Visma. (2017). *Molntjänster – vad är molnet egentligen?* Elektronisk källa, hämtad: 190831 <https://vismaspcs.se/ditt-foretagande/driva-eget-foretag/molntjanster>
- Vurukonda, N. & Rao, B.T. (2016). *A Study on Data Storage Security Issues in Cloud Computing*. *Procedia Computer Science*, (92) 128-135.
- Wang, C., Kui, R., & Wang, J. (2011). *Secure and practical outsourcing of linear programming in cloud computing*. *Proceedings Ieee Infocom*. IEEE.
- Wanger, H. (2001). *Information systems auditing and electronic commerce*. Masters dissertation, Illinois University, Spring eld, available at ProQuest Dissertations and These Databases.
- Warren, J. D., Moffit, K. C. & Byrnes, P. (2015). *How Big Data Will Change Accounting*. *Accounting Horizons*, 29 (2) 397-407.
- Weng Yew, S., Ing Houw, I., Tse Gan, T., Lim, D. & Leong., k. (2015). *Cybersecurity: The changing role of audit committee and internal audit*. Deloitte & Touche Enterprise Risk Services Pte Ltd. Elektronisk källa, hämtad: 190831 <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/risk/sea-risk-cyber-security-changing-role-in-audit-noexp.pdf>
- Wong, H. C. (2016). *Enterprise digitalization continues*. *Convergence Asia*, connecting the data community. Elektronisk källa, hämtad: 190831 <http://www.convergenceasia.com/story/enterprise-digitalisation-continues>
- Zhang, L. Pei, D. & Vasarhelyi, M.A. (2017). *Toward a New Business Reporting Model*. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14 (2) 1-15.
- Zaiceanu, A. M., Hlaciuc, E. & Lucan, A. N. C. (2015). Methods for Risk Identification and Assessment in Financial Auditing. *Procedia Economics and Finance*, (32), 595-602.
- Yang, D. & Guan, L. (2004). *"The evolution of IT auditing and internal control standards in financial statement audits"*. *Managerial Auditing Journal*, 19 (4) 544-555.
- Öhman, P. & Wallerstedt, E., 2012. Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*, 17(2), ss.241–257

Özdoğan, B. (2017). *The Future of Accounting Profession in an Era of Start-Ups*. Accounting and Corporate Reporting-Today and Tomorrow. IntechOpen.

Årsredovisningslag (1995:1554).

# Bilagor

## Bilaga 1 – Intervjuguide

### Inledning- bakgrundsfakta

- Vad är din roll idag?
- Är verksam inom revisionsbranschen?
- Är du auktoriserad revisor?

### Revisionsprocessen i relation till digitalisering

- Hur ser din arbetsroll ut och vilka primära arbetsuppgifter har du i ditt arbete?
- Hur skulle du beskriva revisionsprocessen? (Planering, granskning, rapportering).
- Har digitaliseringen förändrat på hur ni jobbar i *planeringsfasen*? Om ja, på vilket sätt?
- Digitaliseringen genererar en större mängd data genom de effektiva verktygen som erbjuds. På vilket sätt påverkar det beslut kring väsentlighets nivån samt risknivån?
- Har digitaliseringen ändrat förutsättningarna i ditt arbete när det kommer till att hantera de inneboende riskerna?
- Har digitaliseringen förändrat på hur ni jobbar i *gransknings fasen*? Om ja, på vilket sätt?
- Tycker du att en revisors kunskaper inom IT har en viktig del i gransknings fasen?
- Har digitaliseringen begränsat/påverkat möjligheterna till att upptäcka möjliga fel som är inneboende inom företagets redovisning?
- Känner du att digitalisering inverkar på hur du arbetar i *rapporterings fasen*? Om ja, på vilket sätt?
- Upplever du någon förändring i revisionsprocessen under de senaste åren? Om så, vad?

### Risk

- Hur arbetar ni med risk med avseende till digitaliseringen?
- I relation till digitaliseringen hur tänker du kring kontrollrisk?
- I relation till digitaliseringen hur upplever du den inneboende risken?

- I relation till digitaliseringen hur upplever du upptäcktsrisken? Vilka effekter har den på revisionsrisken?
- Vilka primära riskområden ser du att digitaliseringen har skapat? Hur då?
- Samt hur arbetar man i förebyggande syfte för att riskminimera?
- Hur upplever du att digitaliserade redovisningssystem påverkat ditt vis att jobba med att värdera, undersöka samt hantera risk?

### **Digitalisering**

- Hur skulle du beskriva digitaliseringen inom revisionsbranschen och dess påverkan?
- Hur har ditt arbete digitaliserats samt vilka digitala verktyg och system använder du i revisionsprocessen?
- På vilket sätt har olika områden och element inom revisionen digitaliserats?
- Är automatisering ett moment som förändrat revisionsyrket/revisionsprocessen? Om ja, på vilket sätt?
- Upplever du att det finns för- och nackdelar med automatisering, om så vilka?
- Upplever du att det finns för- och nackdelar med digitaliseringen, om så vilka?
- Vilka effekter ser du att dessa har på branschen?
- Upplever du att det finns begränsningar inom revisionsbranschen med avseende till digitaliseringens fortsatta utveckling?
- Hur skulle du beskriva att din roll kommer att se ut om 10 år och hur ser revisionsbranschens framtid ut?
- Om det finns några, vill du beskriva vilka utmaningar som uppkommit genom digitaliseringen med avseende till revisionsprocessen?

### **Övriga frågor**

- Vilka är de största skillnaderna i ditt arbete idag med avseende till digitaliseringen och jämfört med det traditionella revisionsarbetet?
- Vilken inverkan har kunskaper inom IT för revisionsarbetet?
- På vilket sätt tror du att bristen på IT-kunskap kan hindra/komplicera arbetsprocessen i revisionsyrket?

## **Bilaga 2 – Figur- och tabellförteckning**

### ***Figurer***

Figur 1. Revisorns arbetsprocess (revisionsprocessen) i tre steg: planering, granskning samt rapportering.

Figur 2. Illustration av revisionsrisken som består av följande: inneboende risk, kontroll- och upptäcktsrisk.

Figur 3. Illustration av teoridelens olika moment

Figur 4. Denna figur förklarar sambandet mellan revisionsrisken och granskningsåtgärder

Figur 5: Illustration av intervjuguidens utformningsprocess.

Figur 6: Respondenternas åsikter kategoriseras

### ***Tabeller***

Tabell 1: Presentation av denna studies respondenter.

Tabell 2: En sammanställning av det empiriska materialet.