



HÖGSKOLAN  
I HALMSTAD

# CIVILEKONOMUPPSATS

Civilekonomprogrammet 240 hp



## REVISION

- en studie av digitaliseringens påverkan på revisionen

Alexandra Johansson och Evelina Johansson

Halmstad 2017-05-23



## Förord

---

I likhet med att digitaliseringen medför nya utmaningar för revisionsbranschen medförde uppsatsprocessen för oss nya utmaningar men också nya möjligheter. Utmaningarna som vi stod inför bestod i grunden av att kunna presentera en uppsats som vi är stolta över, men som även har ett bidrag. Vår målmedvetenhet och vårt stora engagemang var till stor nytta för att hantera utmaningarna, vilket bidrog till att uppsatsskrivandet var oerhört lärorikt och spännande. Möjligheterna som uppkom bestod bland annat i att kunna utveckla våra egna kunskaper.

Vi vill tacka våra respondenter som möjliggjorde den här studien genom att delge sig av sina kunskaper och erfarenheter kring studiens ämnesområde. Respondenterna som vi vill tacka är:

Daniel Hamilton, PwC  
Anneli Carlsson, EY  
Jesper Bengtsson, KPMG  
Anonym, Big Four-byrå  
Pernilla Möcander, Visma Spcs  
David Stenmark, Visma Spcs  
Ingrid Bäckström, Hogia Accounting Products  
Jürgen Claussen, Högskolan i Borås  
Per Johansson, Revisorsinspektionen

Vi vill även tacka vår handledare Arne Söderbom, docent vid Högskolan i Halmstad, som under processens gång bidrog med värdefull återkoppling och råd.

Halmstad 2017-05-23

---

Alexandra Johansson

---

Evelina Johansson

## Sammanfattning

---

Digitaliseringen har en fundamental betydelse för näringslivet och möjliggör presentation av fullständig information i realtid. Digital teknik bidrar till att stora mängder data kan samlas in, tolkas, tillämpas och utvecklas, vilket resulterar i radikala utvecklingsmöjligheter. Digitaliseringen är ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess och leder till användning av digitala verktyg och automatiserade tekniker i revisionsarbetet. Forskare har uppmärksammat digitaliseringens påverkan på revisionen, däremot finns en avsaknad av forskning gällande hur det påverkar revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken. Det bidrog till att identifiera studiens problemformulering som är: *Vilken påverkan har digitaliseringen på revisionen samt hur påverkar det revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken?*

Studiens syfte var att beskriva och förstå digitaliseringens påverkan på revisionen samt hur det påverkar revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken. Den metodologiska utgångspunkten bestod i interpretivism med inriktning på hermeneutik, en abduktiv ansats och en kvalitativ metod. Insamling av information bestod av litteratur i form av tidigare forskning inom ämnesområdet, medan insamling av empirisk data grundades i personliga intervjuer med fyra auktoriserade revisorer, tre programutvecklare, en informatikexpert och en företrädare för branschens tillsynsmyndighet.

Studien resulterade i att digitaliseringen har en positiv påverkan på revisionen genom dess möjligheter till effektivisering, realtidsinformation och en mer heltäckande revision. Effektiviseringen kan leda till att frigöra tid till analyser, bedömningar och rådgivning. Tillämpning av digital teknik gör att traditionella processer kan utvecklas, vilket möjliggör att revisionen kan inkludera granskning av hela populationer, snarare än stickprov. Följden av ett alltmer digitaliserat arbetssätt är därför en ökad tillförlitlighet i revisionen. Automatiserade processer och kontroller kan resultera i att avvikelser enklare kan identifieras, vilket kan bidra till att minska revisionsrisken. Det är och kommer i framtiden vara viktigt att revisorns kompetens kan kombineras med digitala verktyg och automatiserade processer för att skapa bättre förutsättningar för revisionen.

### Nyckelord

Revision, Digitalisering, Revisionens tillförlitlighet, Revisionsrisken, Revision i framtiden

## Abstract

---

The digitalization has a fundamental importance for the business world and enables presentation of complete information in real-time. Digital technics contributes to allow that large amounts of data can be collected, interpreted, applied and developed, which result in radical development opportunities. The digitalization is an important step in the audit development process and leads to the use of digital tools and automatized technics in the audit work. Researchers have paid attention to the impact of digitalization on the audit. However, there is an absence of research in the field regarding how it impacts the audit reliability and the audit risk. That contributed to identify the study's research question which is: *Which impact does the digitalization have on the audit and how does it impact the audit reliability and the audit risk?*

The purpose of this study was to describe and understand the impact of digitalization on the audit, as well as how it impacts the audit reliability and the audit risk. The methodological starting point consisted of interpretivism with focus on hermeneutics, an abductive approach and a qualitative method. The collection of information consisted of literature in form of previous research within the field, while the collection of empirical data is based on personal interviews with four authorized auditors, three program developers, one informatics expert and one representative of the industry's supervisory authority.

The study resulted in that the digitalization has a positive impact on the audit due to its possibilities for efficiency, real-time information and a more comprehensive audit. The efficiency can lead to free time for analyzes, judgements and advisory. The use of digital technics makes that traditional processes can evolve, which enables that the audit can include review of entire populations, rather than sampling. The consequence of an increasingly digitalized way of working is therefore an increased reliability in the audit. Automatized processes and controls can result to make the identification of deviations more easy, which can contribute to reduce the audit risk. It is and will in the future be important that the auditor's competence can be combined with technology tools and automatized processes to create better prerequisites for the audit.

## Keywords

Audit, Digitalization, Audit reliability, Audit risk, Audit in the future

# Innehåll

<b>1 Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion .....	2
1.3 Problemformulering .....	3
1.4 Syfte .....	3
1.5 Disposition .....	4
<b>2 Teoretisk referensram</b> .....	<b>5</b>
2.1 Teoretisk utgångspunkt .....	5
2.2 Revision utifrån ett agentteoretiskt perspektiv .....	6
2.3 Revisionsprocessen .....	7
2.3.1 Planering.....	8
2.3.2 Granskning .....	9
2.3.3 Rapportering.....	10
2.4 Digitaliseringens påverkan på revisionen .....	10
2.4.1 Revisionens tillförlitlighet.....	13
2.4.2 Revisionsrisken .....	15
2.5 Begränsningar för digitaliseringen .....	17
2.5.1 Lagstiftning .....	17
2.5.2 Traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd .....	18
2.6 Revision i framtiden .....	18
2.6.1 Revisorns roll i framtiden.....	18
2.6.2 Revisionsbranschens roll i framtiden .....	19
<b>3 Metod</b> .....	<b>21</b>
3.1 Metodologisk utgångspunkt .....	21
3.1.1 Forskningsansats .....	21
3.1.2 Vetenskaplig metod.....	21
3.2 Informationsinsamling .....	22
3.2.1 Val av sekundärkällor.....	22
3.3 Datainsamling.....	23
3.3.1 Val av primärkällor .....	23
3.3.2 Urval av respondenter .....	23
3.3.3 Datainsamlingsmetod .....	24
3.3.4 Operationell metod.....	25
3.3.5 Analysmetod.....	27

3.4 Vetenskapliga krav .....	28
3.4.1 Validitet .....	28
3.4.2 Reliabilitet .....	29
3.5 Etiska överväganden .....	30
<b>4 Empiri .....</b>	<b>31</b>
4.1 Respondenter: Auktoriserade revisorer .....	31
4.1.1 Daniel Hamilton, PwC .....	31
4.1.2 Anneli Carlsson, EY .....	34
4.1.3 Jesper Bengtsson, KPMG .....	37
4.1.4 Anonym, Big Four-byrå .....	39
4.2 Respondenter: Programutvecklare .....	42
4.2.1 Pernilla Möcander och David Stenmark, Visma Spcs .....	42
4.2.2 Ingrid Bäckström, Hogia Accounting Products .....	45
4.3 Respondent: Informatikexpert .....	48
4.3.1 Jürgen Claussen, Högskolan i Borås .....	48
4.4 Respondent: Företrädare för branschens tillsynsmyndighet .....	51
4.4.1 Per Johansson, Revisorsinspektionen .....	51
<b>5 Analys .....</b>	<b>54</b>
5.1 Analysprocess .....	54
5.2 Revisionsprocessen .....	54
5.2.1 Planering .....	55
5.2.2 Gransking .....	55
5.2.3 Rapportering .....	56
5.3 Digitaliseringens påverkan på revisionen .....	56
5.3.1 Revisionens tillförlitlighet .....	59
5.3.2 Revisionsrisken .....	61
5.4 Begränsningar för digitaliseringen .....	63
5.4.1 Lagstiftning .....	64
5.4.2 Traditionella arbetsätt och förändringsmotstånd .....	65
5.5 Revision i framtiden .....	66
5.5.1 Revisorns roll i framtiden .....	66
5.5.2 Revisionsbranschens roll i framtiden .....	67
<b>6 Resultat .....</b>	<b>69</b>
6.1 Digitaliseringens påverkan på revisionen .....	69
6.2 Digitaliseringens påverkan på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken .....	69

<b>7 Slutsats</b> .....	<b>71</b>
7.1 Slutsatser .....	71
7.2 Diskussion .....	72
7.3 Vårt bidrag.....	72
7.4 Förslag till fortsatt forskning.....	73
<b>Referenser</b> .....	<b>75</b>
<b>Bilaga 1: Intervjuguide för auktoriserade revisorer</b> .....	<b>I</b>
<b>Bilaga 2: Intervjuguide för programutvecklare</b> .....	<b>III</b>
<b>Bilaga 3: Intervjuguide för informatikexperter</b> .....	<b>V</b>
<b>Bilaga 4: Intervjuguide för företrädare för branschens tillsynsmyndighet</b> .....	<b>VII</b>
<b>Figurförteckning</b>	
Figur 1. Studiens teorimodell .....	5
Figur 2. Revisionsprocessen (FAR, 2006) .....	8
Figur 3. Studiens operationaliseringsmodell .....	26
Figur 4. Studiens analysmodell .....	54



# 1 Inledning

---

*Kapitlet inleds med att presentera bakgrunden till studiens problematik, som omfattar vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen. Vidare framförs en problemdiskussion som leder fram till studiens problemformulering och syfte. Kapitlet avslutas med att presentera studiens fortsatta disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

Den ursprungliga användningen av datorer i näringslivet började i slutet av 1950-talet. Redan då uppmärksammade redovisnings- och revisionsbranschen samt den akademiska världen automatiseringens potentiella påverkan på redovisningen och revisionen (Alles, Kogan & Vasarhelyi, 2008). Syftet med revisionen är att kvalitetssäkra informationen som företag kommunicerar till sina intressenter, vilken omfattar företagets ekonomiska situation samt företagsledningens förvaltning (FAR, 2006). Revision kan definieras enligt följande: *Auditing is a systematic process of objectively gathering and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those criteria and communicating the results to interested users* (AAA, 1973). Det är betydande att intressenter har förtroende för den information som kommuniceras och därför anses revisionen utgöra en viktig roll för att öka tillförlitligheten för de finansiella rapporterna. Det är med anledning till att revisionen innebär att en professionell oberoende part granskar företagets redovisning och förvaltning (FAR, 2006).

När datorer introducerades fanns en förståelse för att de kunde hantera stora mängder data, vilket ledde till insikt gällande teknikens möjligheter. Tekniken bidrog till att skapa möjligheter för områden som tidigare varit begränsade, såsom inom ekonomin (Lundberg, 2009). Under 1980-talet började revisorer använda digitala verktyg och automatiserade tekniker. Automatiseringens påverkan på revisionsprocessen ledde till att introducera begreppet *Paperless Audit* (Shumate & Brooks, 2001). Digitaliseringen inom revisionsområdet förväntades leda till att revisorer i framtiden skulle kunna utföra de flesta av sina arbetsuppgifter i programvaror och lagra revisionsbevis elektroniskt (Bierstaker, Burnaby & Thibodeau, 2001).

I slutet av 1990-talet uppkom flera redovisnings- och revisionskandaler som Enron och WorldCom i USA (Franzel, 2016) samt Prosolvias i Sverige (Kairos Future, 2013). Konsekvenserna ledde till att företag gick i konkurs och kapitalinvestorer gjorde betydande förluster på kapitalmarknaden. Fokus riktades samtidigt mot revisionen, vilket bidrog till att ifrågasätta revisorns roll gällande dennes oberoende och ansvar som uppstår i situationer när det finns risker för bedrägeri (Franzel, 2016). Företagsskandalerna resulterade i att skada tillförlitligheten för revisionen och revisorer (Alles, Kogan & Vasarhelyi, 2004; Askary, Goodwin & Lanis, 2012), vilket ledde till att ifrågasätta revisionskvaliteten (Holm & Zaman, 2012) samt till att nya regelverk lyftes fram. Revisionsbranschen har därmed behövt anpassas efter de förändringar som gjorts gällande lagar och regler (Kairos Future, 2013).

Under de senaste årtiondena har IT varit grunden för att företag ska uppnå framgång (Lundberg, 2009). Idag är flertalet arbetsprocesser automatiserade i varierande utsträckning och allt fler investeringar görs inom IT, vilket är med anledning till att både behålla och öka automatiseringen. Den här utvecklingen av affärsprocesser har oundvikligen resulterat i förändringar i revisionsprocessen och standarder. Tillämpningen av teknik i samband med arbetet under revisionsprocessen har lett till en ökad tillgänglighet av information (Alles et al., 2008). Genom att använda IT i den dagliga verksamheten kan revisorer enklare få tillgång till

data och reducera tid till förberedelser, vilket resulterar i att öka effektiviteten i revisionsprocessen (Shumate & Brooks, 2001). I framtiden förväntas revisionen påverkas av betydande förändringar, som uppstår på grund av digitaliseringen (Kairos Future, 2013).

## 1.2 Problemdiskussion

Digitaliseringen har lett till att öka de förväntningar och krav som finns gällande nyttan som ny teknik kan möjliggöra, vilken kan uppnås genom effektiviseringar och besparingar (Lundberg, 2009). Den finansiella rapporteringens främsta syfte har alltid varit att förse intressenter med information som kan användas som underlag vid beslutsfattande (Janvrin & Watson, 2017). Revisionen ska skapa ett värde för intressenter genom ökad tillförlitlighet och kvalitet (Porter, Simon & Hathley, 2014). IT-utvecklingen har inte påverkat rapporteringens syfte, däremot har den bidragit till automatiserade tekniker som redovisare kan använda vid upprättande av finansiella rapporter. Revisorerers uppgift med hänsyn till digitaliseringen är bland annat att granska de tekniker som redovisare tillämpar, vilket kan ske genom stöd av programvaror för att kontrollera klientens transaktioner (Janvrin & Watson, 2017).

Forskare som Alles et al. (2004) och Lombardi, Bloch och Vasarhelyi (2014) har uppmärksammat digitaliseringens påverkan på revisionen, men trots att IT-användningen har ökat sedan 1990-talet finns en avsaknad av forskning gällande dess betydelse för revisionen (Janvrin, Bierstaker & Lowe, 2008). När det handlar om digitaliseringens påverkan på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken identifierades ett kunskapsgap eftersom det finns en avsaknad av forskning gällande de här aspekterna. Det resulterade i valet av studiens inriktning för att i sin tur kunna skapa en förståelse den här påverkan.

Revisorer måste ha förmågan att identifiera risker vid revisionen, vilket bland annat förutsätter IT-kompetens (Allen, Hermanson, Kozloski & Ramsay, 2006). Vid behov kan IT-revisorer tillsättas som stöd i revisionen för att utvärdera klientens IT-system, vilket kan bidra till att reducera revisionsrisken (Axelsen, Green & Ridley, 2017). IT-revision kan därmed förbättra revisionskvaliteten genom dess tillförlitlighet och noggrannhet (Manson, McCartney & Sherer, 2001). Den ökade användningen av IT i både klientens verksamhet och vid revisionsarbetet skapar ett intresse av vilken påverkan det har på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken.

Revisionsbranschen befinner sig i ett kritiskt skede, vilket grundas i att den årliga revisionen som genomförs enbart baseras på historisk data. Den utgör grunden för både analyser och rapportering, vilket bidrar till att det finns en avsaknad av aktualitet och realtidsinformation (Lombardi et al., 2014; Lombardi, Bloch & Vasarhelyi, 2015). Revisionsprofessionen arbetar för en kontinuerlig revision och det finns redan tillgänglig teknik för att kunna ge kontinuerliga uttalanden. Revisionen kräver därför användning av system, kortare tidsramar vid rapportering och en kontinuerlig rapportering av data (Alles et al., 2004). Information i realtid är centralt i den globala ekonomin och på grund av att det finns en avsaknad av information i realtid ser inte intressenter revisionen som användbar vid beslutsfattande. Finansiell rapportering ska vara användbar, vilket gör att det finns ett behov av en proaktiv och mer tidsenlig revision (Lombardi et al., 2014; Lombardi et al., 2015). Användning av realtidsinformation kan skapa nya möjligheter gällande både uppföljning och kontroll av den löpande verksamheten. Idag efterfrågar intressenter information som är uppdaterad och i realtid. Det har resulterat i att utvecklingen av både redovisning och revision har hamnat efter (Lombardi et al., 2014). Värdet i de finansiella rapporterna är även direkt relaterat till intressenters tillförlitlighet för revisorn. Revisionsbranschen måste därför utnyttja de tekniska

framstegen som digitaliseringen medför för att förbli relevant (Lombardi et al., 2014) och utvecklas (Lombardi et al., 2015).

Kontinuerlig revision kan ses som ett komplement till den traditionella revisionen. Den innefattar kontinuerliga tester av olika affärstransaktioner i syfte för att identifiera avvikelser, vilket delvis sker med hjälp av teknik. Det gör att revisorn kan fokusera på manuella arbetsuppgifter som innefattar områden med hög risk. Den kontinuerliga revisionen används alltmer i det dagliga revisionsarbetet och förändrar det operationella arbetet till att övergå till ett mer riskfokuserat och automatiserat arbetssätt i framtiden. Fokus riktas även alltmer mot att revisionen ska bli effektivare och att kostnader ska reduceras (Wagner, 2016). Den här effektivitetsvinsten kan uppnås genom användning av IT och de digitala verktyg som digitaliseringen medför (FAR, 2015a; Wagner, 2016). Teknikens möjligheter till en effektiv granskning utnyttjas däremot inte alltid, vilket kan bestå i bristande IT-kunskaper hos revisorn (FAR, 2015a). Det innebär att det är viktigt att revisorer har förståelse för de möjligheter som digitaliseringen kan medföra, men även för vilka utmaningar som kan uppkomma samt hur de kan hanteras (FAR, 2015a).

Redovisnings-, revisions- och rådgivningsbranschen kommer att förändras avsevärt i den kommande framtiden och förändringen har redan påbörjats. Utvecklingen tyder på att revisionens roll kommer bli förändrad. Frågan är i vilken utsträckning förändringen kommer att ske. Om revisionen skulle tas bort helt kommer branschen alltmer likna andra rådgivningsföretag som istället är inriktade på andra områden som IT (Kairos Future, 2013). Digitaliseringen gör att fokus kan komma att skiftas från att ha varit en bransch som redovisar historien till att istället kunna rådge om framtiden (Kairos Future, 2016). Digitaliseringen och automatiseringen har och förväntas leda till förändringar för branschen och det finns därför ett intresse för att undersöka teknikens utveckling och påverkan på revisionsbranschen i Sverige.

### **1.3 Problemformulering**

- Vilken påverkan har digitaliseringen på revisionen samt hur påverkar det revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken?

### **1.4 Syfte**

Studiens syfte är att beskriva och förstå digitaliseringens påverkan på revisionen samt till att ge en ökad förståelse för hur utvecklingen påverkar revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken.

## 1.5 Disposition

Uppsatsens fortsatta disposition ser ut enligt följande:

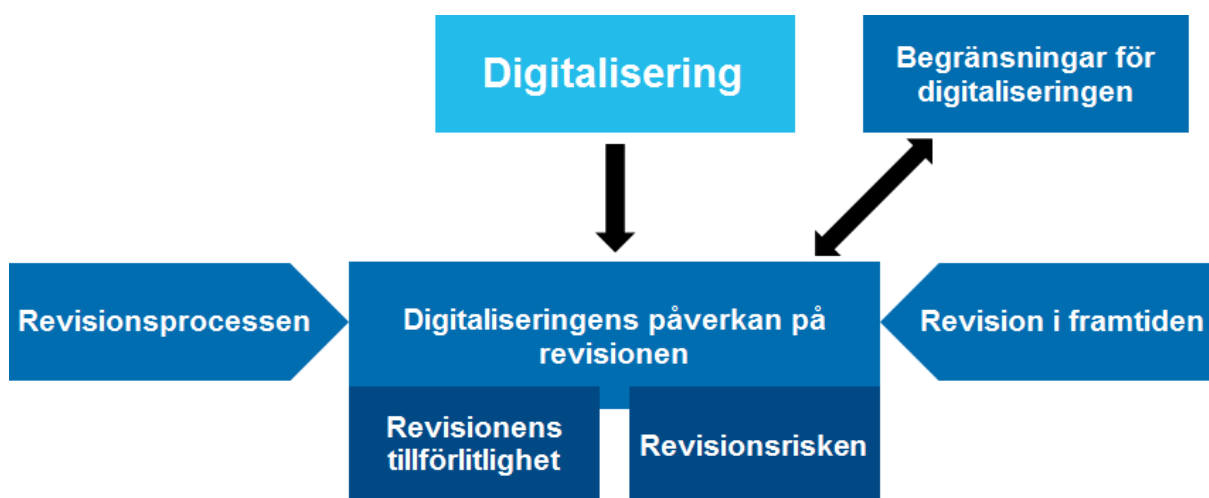


## 2 Teoretisk referensram

*Kapitlet inleds med att presentera studiens teoretiska utgångspunkt, där teorimodellen användes som utgångspunkt för den information som samlades in. Den teoretiska referensramen är strukturerad utifrån de nyckelbegrepp som modellen innefattar, vilket är på grund av att den användes som stöd i vårt arbete för att besvara problemformuleringen.*

### 2.1 Teoretisk utgångspunkt

Revision innebär att revisorn ska säkerställa att det inte förekommer väsentliga felaktigheter i företags finansiella information (Isberg et al., 2014). Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv syftar revisionen till att ge en försäkran om att information stämmer (Carrington, 2014). Det betyder att revision kan användas som en kontrollmekanism (Mihret, 2014) och som en lösning till att reducera de problem som kan uppstå till följd av informationsasymmetrin som finns mellan ägare och företagsledning (Carrington, 2014). Vi valde att studien skulle utgå från ett agentteoretiskt perspektiv eftersom det anses centralt vid undersökning av digitaliseringens påverkan på revisionen. Det är med anledning till att digitaliseringen kan påverka den försäkran som revisorn förmedlar. Studien fokuserades därmed på principalens och agentens kontraktssituation, informationsasymmetrin mellan de här två parterna och revisionen som en försäkran för de finansiella rapporterna.



Figur 1. Studiens teorimodell

I figur 1 redogörs de begrepp som bearbetats vid undersökning av digitaliseringens påverkan på revisionen. Vi utgick från studiens problemformulering och syfte för att identifiera begreppen, vilket resulterade i att *digitalisering* valdes som utgångspunkt för studien. Revision som genomförs årligen resulterar i att analyser och rapportering enbart baseras på historisk data. Det leder till att intressenter vanligen inte kan se revisionen som användbar vid beslutsfattande (Lombardi et al., 2014). Grunden till valet av studiens nyckelbegrepp bestod i att revisionen måste utvecklas för att den ska anses användbar och därför har digitaliseringen en viktig roll. Digitalisering är en del av IT-utvecklingen och syftar till att kunna presentera fullständig information i realtid (Magnusson & Nilsson, 2014). Tekniken bidrar till att utveckla traditionella processer (FAR, 2015a) och leder till radikala utvecklingsmöjligheter (Digitaliseringskommissionen, 2015).

Valet av studiens nyckelbegrepp resulterade därmed i *revisionsprocessen*, *digitaliseringens påverkan på revisionen*, *begränsningar för digitaliseringen* samt *revision i framtiden*. Figuren

illustrerar att revisionsprocessen samt revision i framtiden har en tydlig koppling till digitaliseringens påverkan på revisionen. Den enkelriktade pilen i figuren illustrerar den påverkan som digitaliseringen har på revisionen samt på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken. Pilen mellan digitaliseringens påverkan på revisionen och begränsningar för digitaliseringen illustrerar en ömsesidig påverkan.

Digitaliseringen är en viktig del av revisionens utveckling eftersom den kan effektivisera revisionen (Shumate & Brooks, 2001). Den resulterar även i att påverka revisorers arbetsätt under *revisionsprocessen*, vilket kräver att revisorer har kunskap och förståelse för den IT som används (Axelsen et al., 2017). Det ledde till att vi valde att beskriva revisionsprocessen och respektive fas för att skapa en tydlig förståelse för hur processen och revisorers arbetsätt påverkas av digitaliseringen när vi sedan inkluderade litteratur som behandlar IT-användningens betydelse för revisionen.

*Digitaliseringens påverkan på revisionen* består i IT-utvecklingens påverkan på revisionen samt *revisionens tillförlitlighet* och *revisionsrisken*. Revisionsskandaler har resulterat i ett behov av att använda IT för att kunna utföra en kontinuerlig revision som är aktuell och i realtid, vilket bland annat grundas i att stärka revisionens tillförlitlighet (Alles et al., 2004). Under revisionsprocessen ställs krav på revisorns oberoende och revisionens tillförlitlighet, men även på att revisorn har den kompetens som krävs för revisionen (Franzel, 2016; Porter et al., 2014). Det ställs även krav på att revisorn kan hantera de risker som kan uppstå vid en revision (Boyle, DeZoort & Hermanson, 2015) samt kan reducera revisionsrisken till en acceptabel nivå för att kunna dra slutsatser (Maciejewska, 2014).

*Begränsningar för digitaliseringen* i samband med revisionen är bland annat lagstiftning samt traditionella arbetsätt och förändringsmotstånd. Lagstiftning som inte följer den ekonomiska utvecklingen kan begränsa de tekniska förutsättningarna som finns (FAR, 2015a), vilket gör att regler och lagar är i behov av att moderniseras för att revisionsbranschen ska kunna utnyttja teknikens möjligheter (FAR, 2015b). Digitaliseringen medför ny teknik och effektiviseringsmöjligheter (FAR, 2015a), vilket leder till nya utmaningar och förändringar gällande arbetsätt (FAR, 2015a; Kairos Future, 2016). Det kan därför finnas ett förändringsmotstånd till nya incitament, men trots det måste människor anpassa sig efter förändringen (Kairos Future, 2016).

*Revision i framtiden* fokuseras på hur utvecklingen kan komma att påverka revisorns och revisionsbranschens roll i framtiden. Revisionsprocessen är idag effektivare än tidigare och i framtiden förväntas dess effektivitet öka ytterligare (Bierstaker et al., 2001; Lombardi et al., 2014). Automatiseringens utveckling kan möjliggöra att revisionsarbetet blir mindre tidskrävande, vilket gör att revisorer kan erbjuda en ökad andel rådgivning till sina klienter (Bierstaker et al., 2001) och fokusera på bedömningar som innefattar hög risk (Lombardi et al., 2014). Det är därför av betydelse att kunna kombinera automatiserade lösningar som komplement till den kvalificerade rådgivningen. I framtiden kommer kontroller gällande historisk data automatiseras, vilket leder till ökat fokus på framtidsbedömningar (Kairos Future, 2016). Revisionen kommer att övergå till att baseras alltmer på realtidsinformation, vilket bidrar till att framtidens revision kommer bli mer riskfokuserad och innefatta automatiserade arbetsätt (Wagner, 2016).

## **2.2 Revision utifrån ett agentteoretiskt perspektiv**

Revision har en viktig roll i det marknadsekonomiska systemet och har fått en ökad betydelse i samhället. Dess betydelse förväntas även öka, vilket kan förklaras av revisionens utveckling

(Carrington, 2014). Revisionen syftar till att vara hållbart och effektivt utförd (Franzel, 2016). Det ställs flertalet krav på revisionsarbetet, vilka bland annat riktas mot revisionens trovärdighet och revisorns oberoende. Kraven består i att revisorn under revisionsprocessen ska agera objektivt och självständigt, vilket förutsätter att revisorn har den kompetens som revisionen kräver. Andra krav är att revisorn ska använda sig av relevanta revisionsbevis i sin granskning samt är skyldig att kommunicera sina slutsatser till intressenter. Det är bland annat med anledning till att öka investerarens förtroende för kapitalmarknaden, men även för att skydda dem från risker (Franzel, 2016; Porter et al., 2014). Det förutsätter att revisionens kvalitet överensstämmer med de krav som ställs på revisionen (Porter et al., 2014).

Agentteorin innefattar ett kontraktsproblem mellan ägaren (principalen) och företagsledaren (agenten), vilket kan leda till svårigheter eftersom syftet är att uppnå ett optimalt utfall för respektive part. Både principalen och agenten antas vara vinstmaximerande individer, vilket resulterar i att ingen av parterna kan vara säker på att motparten håller sig till avtalet. Problemet medför att det uppstår ett behov av revision, som syftar till att försäkra att de uttalanden som görs i de finansiella rapporterna är korrekta. Revision kan användas som en lösning när ägarstrukturen separeras (Carrington, 2014) och som kontrollmekanism (Mihret, 2014) då principalen inte kan utöva en direkt kontroll över hur företagsledningen driver verksamheten (Carrington, 2014). Informationsasymmetri uppstår när agenten har ett informationsövertag i jämförelse med principalen. Det kan resultera i problemet *moral hazard*, som består i att risk påverkar människors beteende. *Adverse selection* är ett annat problem som kan uppkomma när det råder informationsasymmetri mellan säljare och köpare under en marknadsprocess. Säljaren har under processen ett informationsövertag, vilket gör att marknadstransaktioner med informationsasymmetri inte är optimala utifrån ett nationalekonomiskt perspektiv. Revision kan därmed användas för att processen ska vara effektivare (Carrington, 2014).

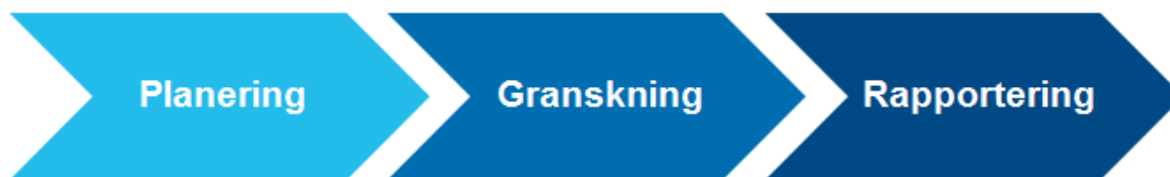
Revision leder inte till att minska informationsasymmetrin, däremot resulterar den i att öka trovärdigheten för de finansiella rapporterna (Carrington, 2014). Det innebär att problemen med både *moral hazard* och *adverse selection* kan reduceras genom revisionen (Carrington, 2014; Minnis, 2011), som även resulterar i ett effektivare informationsflöde. Det gör det lättare för principalen att kontrollera agentens agerande, vilket bidrar till att minska agentrisken. Agentrisken är den risk som finns att agenten agerar opportunistiskt med motivet att endast maximera sin egen nytta. Risken kan därmed reduceras genom revision, som också kan bidra till att stärka förtroendet mellan framställaren av de finansiella rapporterna och användarna av rapporterna (Minnis, 2011).

Inom agentteorin förekommer förtroendegapet respektive förväntningsgapet. Förtroendegapet består i att en förutsättning för revisionen är att principalen har förtroende för agenten. Syftet med revisionen är att reducera gapet som finns mellan parterna, vilket innebär att det är betydande att revisorn agerar självständigt och besitter den kompetens som krävs. Förväntningsgapet avser intressenters okunskap eller ouppfyllda önskemål. Gapet kan uppstå till följd av intressenters förväntningar gällande vad revisorn ska göra utifrån de lagar och regler som finns, men också av intressenters önskemål gällande revisorns skyldigheter och ändringar av lagstiftning (Isberg et al., 2014).

### 2.3 Revisionsprocessen

*Revision är att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning* (FAR, 2006, s. 19). Revisionsarbetet syftar till att revisorn ska upprätta en revisionsberättelse eller bidra med ett revisorsyttrande (FAR,

2006). Figur 2 illustrerar revisionsprocessen och dess olika faser *planering*, *granskning* och *rapportering* (FAR, 2006), vilka har varierande syften (Porter et al., 2014).



Figur 2. Revisionsprocessen (FAR, 2006)

### 2.3.1 Planering

Planering av revisionen är en betydande del i processen, vilken innefattar planering av vilka områden i klientens verksamhet som ska granskas. Revisorn måste ha kunskaper om klienten för att få förståelse för den verksamhet som ska revideras, vilket fås genom en informationsinsamling (FAR, 2006). Det är därför betydande att revisorn har förståelse för de IT-system och kontroller som klienten tillämpar i sin verksamhet, vilket också är ett krav enligt ISA 315 (Axelsen et al., 2017). Det grundar sig i att företag är olika, vilket bidrar till varierande förutsättningar vid en revision. Hur väl revisorn har genomfört informationsinsamlingen resulterar i att vara av stor betydelse. Det kan förklaras av att informationen används som underlag vid planering av granskningen (FAR, 2006), där revisorn definierar syftet med granskningen och beslutar om vad som ska genomföras (Trotman, Bauer & Humphreys, 2015). Informationsinsamlingen är därför avgörande för att bedöma de områden inom verksamheten som anses innefatta störst risk för väsentliga felaktigheter (FAR, 2006).

### Väsentlighetsbedömning

Väsentlighetsbedömningen associeras med revisionens inriktning och omfattning. Den förutsätter att revisorn har förståelse för klientens verksamhet eftersom risker ska bedömas med hänsyn till att de kan bidra till väsentliga fel i de finansiella rapporterna. Exempel på risker är stora belopp som kan leda till att påverka intressenters uppfattning av företaget. Sådana risker kan minimeras med hjälp av noggrannare kontroller av högre belopp snarare än mindre oväsentliga belopp. Det bidrar till att revisorer fastställer ett väsentlighetstal som ska tillämpas vid varje enskild granskning, där belopp som är lägre än väsentlighetstalet utesluts från granskningen (FAR, 2006).

### Riskbedömning

Riskbedömningen genomförs för att förenkla revisorns arbete gällande att finna väsentliga felaktigheter i företagets redovisning eller dess interna kontroll. Bedömningen bidrar till att utgöra ett underlag som används när förvaltningen ska revideras eftersom det resulterar i att framföra riskerna som företagsledningen utsätter verksamheten för. Risken att revisorn ger ett felaktigt uttalande i sin revisionsberättelse benämns *revisionsrisk*, vilken påverkas av den inneboende risken, kontrollrisken samt upptäcksrisk (FAR, 2006). Sambandet kan förklaras genom följande formel:

Revisionsrisk = Inneboende risk · Kontrollrisk · Upptäcksrisk (Carrington, 2014, s. 97).

*Inneboende risk* utgör den risk att företagets redovisning eller företagsledningens förvaltning kommer innefatta felaktigheter eller brister, vilket har orsakats som en följd av företagets verksamhet (Carrington, 2014; FAR, 2006). Risken kan relateras till konton eller transaktioner som kan innehålla väsentliga felaktigheter eller bedrägerier (Askary, 2007).



*Kontrollrisk* utgör den risk att företagets interna kontroll inte upptäcker felaktigheter, vilket kan uppkomma om systemet för intern kontroll inte fungerar korrekt vid exempelvis faktura-attestering. Risken kan påverkas som en konsekvens av att sådana system inte kan garantera fullständig säkerhet (Carrington, 2014; FAR, 2006) och är därför helt relaterad till det interna kontrollsystemets prestanda samt design (Askary, 2007).

*Upptäckrisk* utgör den risk att revisorn vid sin granskning inte upptäcker felaktigheter som är av väsentlig karaktär (Askary, 2007; Carrington, 2014; FAR, 2006). Det kan uppstå till följd av brister i de granskningsinsatser som genomförs (Carrington, 2014; FAR, 2006).

### **Bedömning av den interna kontrollen**

Den interna kontrollen handlar om hur företagsledningen styr verksamheten mot uppsatta mål samt hur risker hanteras. Ett företags interna kontroll syftar till att användas som stöd för verksamheten, vilket kan leda till effektiviseringar av processer, bättre resursutnyttjande och mer användbar information. Den omfattar även ansvars- och arbetsfördelningen inom verksamheten. Gällande system för attestering och rapportering ska en transaktion inte kunna hanteras av en enskild person, eftersom det annars bidrar till att öka risken för felaktigheter samt oegentligheter (FAR, 2006). Det är styrelsens ansvar att förebygga samt upptäcka fel och oegentligheter genom ett internt kontrollsystem (Petraşcu & Tieanu, 2014). Företag vars system för intern kontroll är välfungerande resulterar i att reducera risken för att felaktigheter i det dagliga arbetet leder till redovisningsmässiga fel eller höga kostnader för verksamheten. Det innebär däremot inte att alla fel upptäcks (FAR, 2006).

Internrevision fokuserar särskilt på att övervaka den interna kontrollen och företagets finansiella fortlevnad (Alzeban & Gwilliam, 2014). Den genomförs av företaget internt och syftar till att tillfredsställa förändringsbehov som kan finnas. Internrevisionens fokus har främst varit på redovisningsproblem, däremot har det alltmer riktats mot att upptäcka risker som kan finnas inom organisationen (Munteanu & Zaharia, 2014). Revisorn ska genomföra en bedömning av klientens internrevision. I de fall revisorer bedömer att internrevisionen är av hög kvalitet kan revisorn besluta om att förlita sig på den. Det kan däremot uppstå svårigheter när revisorn ska bedöma internrevisionens egenskaper i form av dess *arbetsprestation*, *kompetens* samt *oberoende*, vilket i sin tur försvårar beslutet gällande om internrevisionen är tillförlitlig (Desai, Desai, Libby & Srivastava, 2017).

### **2.3.2 Granskning**

Syftet med granskningen av företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning är att bidra till att skapa ett underlag för de ställningstaganden som skrivs i revisionsberättelsen. Under granskningsfasen väljer revisorn vilken granskningsmetod som ska tillämpas. Metoderna består av *granskning av kontroller* och *substansgranskning*, däremot kan även en kombination av de båda metoderna tillämpas. Valet varierar beroende på företag, vilket till stor del beror av kvaliteten på den interna kontrollen (FAR, 2006).

#### **Granskning av kontroller**

I företag vars interna kontroll bedöms vara av hög kvalitet är granskning av kontroller lämplig att tillämpa, vilket innebär att revisorn ska verifiera att klientens interna kontroller fungerar korrekt. Revisorn gör då en preliminär bedömning av företagets interna kontroll, vilken baseras på den kunskap om verksamheten som revisorn erhållit genom informationsinsamlingen i planeringsfasen. Bedömningen är däremot inte tillräcklig som underlag och det är vanligt att revisorn måste samla in fler upplysningar gällande de system som används för

den interna kontrollen. Det kan revisorn göra genom att studera hur kontrollerna genomförs, vilket kan ske genom att granska dokumentation eller testar kontrollmoment (FAR, 2006).

### **Substansgranskning**

System för intern kontroll är aldrig helt säkra, vilket innebär att revisorn alltid måste tillämpa substansgranskning. Det sker däremot i varierande utsträckning. Granskningsmetoden innebär att revisorn ska granska poster i resultat- respektive balansräkningen, i den löpande redovisningen eller bokslut. Substansgranskning kan omfatta *analytisk granskning*, som bland annat innefattar trendanalyser och jämförelser av nyckeltal. Granskningstypen kan bidra till att ge en indikation gällande vilka riskområden som revisorn bör granska mer in-gående (FAR, 2006).

### **2.3.3 Rapportering**

Revisionen handlar om att revisorn ska upprätta en revisionsberättelse, som är en rapport bestående av uttalanden om företagets årsredovisning, bokföring samt företagsledningens förvaltning (FAR, 2006).

### **Revisionsberättelse**

Revisionsberättelsen upprättas årligen och är en offentlig rapport som revisorn lämnar till årsstämman. I berättelsen ger revisorn uttalanden gällande om företagets balans- respektive resultaträkning fastställs, om företagsledningens förslag på vinstdisposition accepteras samt om verkställande direktör och styrelseledamöter beviljas ansvarsfrihet (Carrington, 2014; FAR, 2006). Om revisorn upprättar revisionsberättelsen enligt standardutformningen innebär det att företagets redovisning anses vara komfortabel. I särskilda fall kan revisorn däremot bli tvungen att avvika från att upprätta en revisionsberättelse enligt standardutformningen. Avvikelse är *uttalande med reservation*, *inget uttalande* respektive *uttalande med avvikande mening*. Ett uttalande med reservation bidrar till att ge en indikation om att allting i årsredovisningen inte stämmer, medan inget uttalande innebär att den ska läsas med stor försiktighet. Ett uttalande med avvikande mening betyder att företagets årsredovisning är missvisande, bristfällig och/eller felaktig (Carrington, 2014).

## **2.4 Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Digitaliseringen har en fundamental betydelse för näringslivet och grundas i rationellt beslutsfattande samt strävan efter fullständig information som presenteras i realtid (Magnusson & Nilsson, 2014). Den resulterar i radikala utvecklingsmöjligheter genom att möjliggöra att stora mängder data kan samlas in, tolkas, tillämpas samt utvecklas. Utvecklingen medför att individer och företag kan kommunicera digitalt, vilket bidrar till en ökad transparens. Det innebär att användningen av IT förändrar vad vi gör, hur vi gör samt vad som går att göra (Digitaliseringskommissionen, 2015).

*[...] the more information available, the better the decision. This end is to be accomplished by having vast amounts of data stored in a computer memory, by having this information constantly updated by point-of-action recorders, by having direct interrogation of the data stored in the computer's memory available to the executive, and by having immediate visual display of the answer (Dearden, 1964, s. 128).*

Digitaliseringen är ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess, där papperslös granskning har en central roll. Den leder till att öka effektiviseringen av revisionen samtidigt som revisionsbyråer kan bli fullständiga tjänsteföretag. Utvecklingen bidrar till att revisionsprocessen kan effektiviseras genom att information kan delas och bli tillgänglig överallt samt

reducera tiden till förberedelser. Den möjliggör att revisorer kan tillhandahålla mervärdetjänster utöver att erbjuda en granskning av hög kvalitet (Shumate & Brooks, 2001). Avsaknaden av realtidsinformation är även en anledning till att det finns ett behov av teknik som möjliggör kontinuerlig revision (Alles et al., 2004). IT-utvecklingen leder till att klienters affärstransaktioner kontinuerligt kan testas, vilket ger revisorn möjlighet att fokusera på områden som innefattar höga risker och som därmed kräver manuella insatser (Wagner, 2016). Ett alltmer digitaliserat samhälle innebär inte att datorer utför arbetet åt människan, utan de nya teknikerna bidrar till att processer kan utvecklas (FAR, 2015a).

### **Automatisering**

Automation av revisionen kan definieras enligt följande: *The use of computers in the management, planning, performance and completion of audits to eliminate or reduce time spent on computational or clerical tasks, to improve the quality of audit judgements, and to ensure consistent audit quality* (ICAEW, 1993, s. 5).

Många företags affärsprocesser är idag automatiserade, vilket har bidragit till att påverka revisionsförfaranden och standarder. Under revisionen kan revisorer tillämpa programvaror som gör att processer kan automatiseras. Det kan resultera i att reducera kostnader för manuell datoranvändning samt skapa betydande produktivitetsvinster (Alles et al., 2008). Automatisering av revisionsarbete kan leda till att öka revisorers motivation och prestationer (Manson et al., 2001). Fokus kan riktas på arbete som förutsätter revisorers analysförmåga, snarare än på kontorsuppgifter (Lombardi et al., 2014; Manson et al., 2001), vilket kan resultera i att frigöra tid till att erbjuda kvalitetsservice till klienterna (Manson et al., 2001). Revisionen kräver mänskliga bedömningar, vilket automatiseringen inte kan ersätta. Den kan däremot stödja revisionsarbetet genom att reducera arbetsuppgifter som är tidskrävande. Revisorers bedömningar behövs för att kunna försäkra att datan som finns i klientens system är korrekt. Tillförlitliga bedömningar kräver expertis, som fås genom erfarenhet och träning (Lombardi et al., 2014). Det är viktigt att ha kunskap om syftet med att automatisera vissa delar av arbetet för att motverka negativa effekter som kan uppstå till följd av automatisering (Alles et al., 2008).

*[...] audit standards have been largely written for a world in which technology may be an enabler, rather than the driver of audit processes as it is in CA, which again implies that the current need is for an understanding of automation as the primary mechanism used to bring about CA* (Alles et al., 2008, s. 1).

### **Standardisering**

Standardisering av processer kan ske genom att konfigurera dem för att stödja organisationen på det mest rationella och effektiva sättet. IT-utvecklingen har resulterat i uppkomsten av *Enterprise Resource Planning (ERP) Systems*, även kallade affärssystem, som är standardiserade verksamhetsövergripande systemstöd. ERP är informationssystem som möjliggör att ett företags olika processer kan integreras i ett system (Magnusson & Nilsson, 2014). Informationssystem verkar i en miljö som involverar stora mängder data, vilka möjliggör snabb datahantering samtidigt som det görs med en hög tillförlitlighet (Li & Chen, 2015). Systemen består av data, processer samt människor och är till stor del utformade samt standardiserade för att stödja både organisationens och intressenters krav (Magnusson & Nilsson, 2014).

IT-utvecklingen har bidragit till att affärskommunikation standardiseras och kan ske automatiskt mellan olika IT-system. Det bidrar till krav på att systemen är tillförlitliga, då

utvecklingen av affärsrelationerna innefattar ett ökat beroende av den andra partens system (Magnusson & Nilsson, 2014). Det grundar sig i att affärstransaktionsprocessen utvecklas från att tidigare innefatta pappersdokumenterade bevis till att ersättas av elektroniska dokument (Shumate & Brooks, 2001). Revisionens essens är bedömning, där utgångspunkten är revisionsstandarder. Bedömningar ska bland annat göras gällande om IT-systemen kan behålla dataintegriteten, användas effektivt för att nå företagets mål samt om företagets resurser används effektivt. Revisorer ska därmed objektivt, omfattande och kontinuerligt kunna utvärdera företagets IT-system (Li & Chen, 2015).

*eXtensible Business Reporting Language (XBRL)* är en internationell standard som används vid lagring, överföring samt presentation av finansiell information. Standarden bidrar till ökad transparens (XBRL Sweden, u.å.) samt till att effektivisera finansiell rapportering (Robb, Rohde & Green, 2016). XBRL är baserat på *eXtensible Markup Language (XML)*, som utgörs av riktlinjer för hur data får struktureras. Genom användning av XBRL kan data överföras mellan olika IT-system (Good, 2005; Pokorny, 2010; XBRL Sweden, u.å.). Standarden medför fördelar som enklare produktion och validering av data som förs in i informationssystem, men också till att möjliggöra flexibla analyser av data (Good, 2005). Användningsområden för XBRL är att förbättra utbytet och analyser av data på företagsnivå (Piechocki, Gräning & Kienegger, 2007) samt vid benchmarking och riskbedömning av klienter. Standarden möjliggör kombination av kvantitativ och kvalitativ data liksom historisk- och realtidsdata. Det resulterar i en mer dynamisk analys som bidrar till ökad möjlighet att identifiera eventuella risker för bedrägeri eller felaktigheter. XBRL bidrar därmed till en mer flexibel, skräddarsydd och bättre revision (Lombardi et al., 2014).

XBRL har ett stort spridningsområde och baseras på olika redovisningsprinciper. Standarden kan därför resultera i att verka mot att främja standardisering, jämförbarhet och användbarhet av den information som söks genom XBRL. Utveckling av globala redovisningsstandarder för XBRL är därför viktig för att göra det möjligt att jämföra finansiell information från olika länder. International Financial Reporting Standards (IFRS) har därför skapat en taxonomi med syfte att öka fördelarna med XBRL genom att etablera en gemensam grund för företag på internationell nivå (Bonsón, Cortijo & Escobar, 2009).

*Standard Import Export (SIE)* är ett svenskt standardiserat format som introducerades år 1992 eftersom det fanns ett behov av att kunna överföra information från deklaraions- och bokföringsprogram. SIE-formatet används för att överföra finansiell data mellan olika programvaror oavsett från vilken programvaruleverantör som den använda programvaran kommer ifrån. Standarden möjliggör därmed utbyte av data, men även att data kan flyttas mellan företag. Det kan exempelvis göras från ett företag till en revisor (SIE-Gruppen, u.å.).

### **Molnbaserade modeller**

Den tekniska utvecklingen har möjliggjort att företag kan lagra data digitalt, vilket har lett till att många företags IT-systems kapacitet har överskridits. Digitaliseringen är grunden till framväxten av molnbaserade lösningar, som bland annat har möjliggjort att företag kan överlåta datalagringen till leverantörerna. Det bidrar till minskade kostnader gällande underhåll av system samt att företagets egna datalagringsystem inte överbelastas (Sookhak, Gani, Khan & Buyya, 2017). Uppkomsten av molnbaserade modeller består i att skapa värde för användarna. Det innebär att värde kan skapas genom att aktörer är delaktiga i både produktion och konsumtion av molnlösningar (Magnusson & Nilsson, 2014).

Digitala lösningar har framträtt som ett nytt paradig inom tekniken (Sookhak et al., 2017) och har fått en ökad användning på grund av dess fördelar såsom kostnadsbesparingar (Lui, Wang, Yang, Jiang & Li, 2017). Fördelarna består även i färre IT-hinder för innovation och högre skalfördelar. Utvecklingen av molnlösningar möjliggör att företag kan erbjuda sina klienter on demand-tjänster, vilket bidrar till en ökad flexibilitet på ett kostnadseffektivt sätt (Singh, Jeong & Park, 2016). Vid lagring av finansiell information i molnet måste företag ta hänsyn till systemproblem och informationssäkerhet (Hu, Chen & We, 2016). Molnlösningar betraktas ofta som opålitliga på grund av bristande kontroll (Lui et al., 2017; Sookhak et al., 2017) och fysisk besittning över data som lagras i molnet. Det resulterar i att det finns betydande problem gällande integriteten och säkerheten av data (Sookhak et al., 2017).

## **Big Data**

*[...] data itself is seen as the solution for a wide variety of issues, and it is in the vast amounts of real time, structured and unstructured data that we will find the solution to all our problems* (Magnusson & Nilsson, 2014, s. 27). IT-utvecklingen är grunden till användningen av ny teknik och Big Data (Salminen, Ruohomaa & Kantola, 2017). Big Data utgörs av digitalt lagrad information och har egenskaper i form av volym, hastighet, variation och värde (Janvrin & Watson, 2017; Li & Chen, 2015; Sledgianowski, Gomaa & Tan, 2017). Data kan inte använda traditionella verktyg och processer vid analys av information, vilket tvingar användare att tillämpa icke traditionella metoder. Den möjliggör bättre beslutsfattande eftersom användare kan analysera mer data som är sammankopplad med det som ska analyseras, vilket grundar sig i den stora mängden data, effektiva analysverktyg samt algoritmer. Big Data bidrar därför till att förändra människors arbetssätt genom att större fokus riktas på värdet i den data som finns (Li & Chen, 2015).

Företags intresse för Big Data har ökat avsevärt under de senaste åren (Alles & Gray, 2016). Dess uppkomst har däremot resulterat i nya risker, såsom säkerhetsrisker. Risken uppstår vid insamling, lagring och användning av information. Konsekvensen som kan uppstå är att sekretessbelagd information läcker ut samt att inkorrekta eller ogiltiga analyser av data görs på grund av falsk information (Li & Chen, 2015).

### **2.4.1 Revisionens tillförlitlighet**

Revisionens tillförlitlighet är bland annat beroende av revisorers förmåga att lämna användbar information och en revisionsberättelse som uppfyller kraven gällande revisorns objektivitet, självständighet och ärlighet under revisionsprocessen (Funnell, Wade & Jupe, 2016). Revisorers och revisionens tillförlitlighet har skadats som en effekt av revisions-skandaler. Det har bland annat resulterat i ett behov av att använda IT för att kunna utföra revision som är mer aktuell, exakt, omfattande och stödjande i processen. Ett ökat beroende av automatiserade analyser kan däremot leda till att öka känsligheten för bedrägeri (Alles et al., 2004). I samband med revisionens tillförlitlighet diskuterar tidigare forskning begrepp som *intressenters förtroende* (Alles et al., 2004), *revisionskvalitet* (Holm & Zaman, 2012; Knechel, 2016) och *IT-revision* (Li & Chen, 2015; Manson et al., 2001; Merhout & Havelka, 2008; Stoel, Havelka & Merhout, 2012).

### **Intressenters förtroende**

Revisionen är av stor betydelse för företagets interna och externa intressenter, vilket grundas i att de har en direkt eller indirekt nytta av den. Tillsammans med företagets årsredovisning används revisionen som underlag vid beslutsfattande (FAR, 2006). Dess syfte är att öka intressenters förtroende för de finansiella rapporterna, vilket uppnås genom att revisorn ger ett uttalande huruvida den finansiella informationen har upprättats i enlighet med ramverk för

finansiell rapportering. Enligt ISA 200 är revisorn skyldig att med rimlig säkerhet uttala sig om de finansiella rapporterna är fria från väsentliga felaktigheter (Carrington, 2014; Maciejewska, 2014). Rapporterna ska återspegla en rättvisande bild av företaget och det är därmed viktigt att intressenter har förtroende för både revisionen och revisorn. Det finns även regler som förbjuder aktiviteter som kan rubba förtroendet samt berör revisorns opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt (Carrington, 2014).

Revision kan utifrån ett agentteoretiskt perspektiv användas när det uppstår ett behov av försäkran gällande de finansiella rapporterna, vilken kan leda till att ökar informationens trovärdighet (Carrington, 2014). I vilken utsträckning som revisionens försäkran ökar värdet på kommunikationen mellan revisorn och intressenter är direkt relaterat till förtroendet som intressenterna har för revisorn. För att återupprätta intressenters förtroende för finansiella rapporter, revisorer och företagsledning efter företagsskandaler behövs försäkran och regelbunden rapportering som är mer tidsenlig. Det resulterar i ny rapportering och nya modeller inom revision, vilket har gjort att revisionsprofessionen arbetar för en kontinuerlig revision. Det innebär kortare tidsramar vid rapporteringen, användning av system och kontinuerlig rapportering av data. Det finns även redan tillgänglig teknik för att ge kontinuerliga uttalanden, vilket kan göras med specialiserade mjukvaruverktyg (Alles et al., 2004).

### **Revisionskvalitet**

Revisionskvalitet kan definieras som: *the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system, and (b) report the breach* (DeAngelo, 1981, s. 186). Den innefattar två viktiga attribut, vilka är revisorns kompetens och oberoende. Kompetensen påverkar sannolikheten att revisorn upptäcker fel i de finansiella rapporterna, medan revisorns oberoende kan relateras till sannolikheten att revisorn kommer att korrigerar eller upplysa om fel när de upptäcks. Både en ökad kompetens och ett ökat oberoende hos revisorer förbättrar revisionskvaliteten (Knechel, 2016).

Revisionskvaliteten har ifrågasatts på grund av olika globala finansiella kriser och skandaler som har uppkommit. För att stärka revisionskvaliteten är legitimiteten viktig och revisionsprofessionen riktar fokus mot att övertyga användare att lita på revisorer (Holm & Zaman, 2012). I takt med en märkbar och snabb reglering avseende revisionsprofessionen har det däremot skett förbättringar, men det finns fortfarande en oro över att intressenter upplever att revisionskvaliteten är lägre än de förväntar sig (Knechel, 2016). Kvaliteten i en revision är vanligen svår att bedöma för intressenter, vilket bland annat kan förklaras av att det enda observerbara resultatet av revisionen är revisionsberättelsen (Holm & Zaman, 2012).

Financial Reporting Council (FRC) har klassificerat revisionskvaliteten i de olika områdena: kulturen inom en revisionsbyrå, anställda, revisionsprocessen, rapportering av revisionen och andra externa faktorer. Anställda omfattar revisorns tekniska kunskaper och personliga egenskaper (Holm & Zaman, 2012). En viktig aspekt för revisionskvaliteten och tillförlitligheten är revisorers tekniska kunskaper (Funnell et al., 2016; Holm & Zaman, 2012). Den tekniska kompetensen kan associeras med färdigheter och kunskaper som krävs för att utföra en revision av kvalitet. Det omfattar kvalitetssäkring och dokumentation, riskbedömning, metoder vid revisionsplanering och bevisinhämtning samt en rättvisande kommunikation av granskningsresultatet. De viktigaste färdigheterna som kan relateras till den tekniska kompetensen är revisorns generella kunskaper, främst analytiska samt kommunikationsförmåga (Funnell et al., 2016).

## IT-revision

Revisorn måste enligt ISA 315 ha kunskaper och förståelse för de IT-system och kontroller som klienten tillämpar i sin verksamhet. Det kräver däremot inte att revisorn har specialiserad kompetens gällande IT. I enlighet med ISA 220 får revisorn tillsätta IT-revisorer som har den specialiserade expertisen i de situationer som revisionen kräver det. IT-revisorernas uppgift är bland annat att utvärdera klientens IT-system (Askary, 2007; Axelsen et al., 2017) samt ge råd till revisorn under planeringsfasen och i samband med bedömningen av revisionsrisken (Axelsen et al., 2017).

IT-revisionens betydelse har vuxit i takt med ökade investeringar och ett ökat beroende av IT för att stödja affärsverksamheten samt på grund av ny lagstiftning och krav från professionen. Den används för att utvärdera affärsverksamheten, effektiviteten, kontroller och säkerheten av system (Stoel et al., 2012). IT-revision kan därmed utföras som en del av revisionen, då syftet är att IT-revisorer ska kontrollera och bedöma strukturen på den interna kontrollen kring företagets IT-system (Merhout & Havelka, 2008). Revisionsstandarder ställer dessutom krav på att företagets tekniska infrastruktur ska granskas genom bland annat avancerade kontroller, test av lösenord och kryptering av känslig information. IT-utvecklingen medför att revisorer behöver ha en förståelse för klientens IT-system, vilket är nödvändigt för att kunna bedöma risker i affärsprocesser (Bierstaker et al., 2001). IT-revision är en effekt av digitaliseringen och kan skapa möjligheter för att förbättra revisionskvaliteten genom den tillförlitlighet och noggrannhet som IT-revisionen möjliggör (Manson et al., 2001).

### 2.4.2 Revisionsrisken

Revisionsrisken utgör grunden för International Standards on Auditing (ISA) och är risken att revisorn ger ett felaktigt uttalande i sin revisionsberättelse. Det innebär att revisorer måste skaffa tillräckligt med revisionsbevis för att reducera revisionsrisken till en acceptabelt låg nivå för att kunna dra slutsatser. Gällande digitaliseringens påverkan på revisionsrisken resulterar den i att både minska och öka risken. Faktorer som påverkar är relaterade till IT-miljön, vilka bland kan vara bedrägerier, interna kontroller, data och säkerhet (Maciejewska, 2014). Revisionsriskmodellen, bestående av inneboende risk, kontrollrisk och upptäckrisk, stödjer revisionen av de finansiella rapporterna. Revisionsrisken bör vara på den lägsta acceptabla nivån för att öka trovärdigheten av de finansiella rapporterna (Askary, 2007).

Målet med regleringar som förts fram till följd av företagsskandaler är att bolag ska producera den mest tillförlitliga finansiella informationen till användare. Revisorer måste därmed kunna hantera och reducera revisionsrisken för att säkerställa informationen. En lägre revisionsrisk resulterar även i en ökad kvalitet i revisionsberättelsen (Askary et al., 2012). I samband med revisionsrisken diskuterar tidigare forskningen begrepp som *risker med tekniken* (Maciejewska, 2014; Orman, 2013), *risker med bristande IT-kompetens* (Allen et al., 2006; Bierstaker et al., 2001; Lombardi et al., 2014; Maciejewska, 2014) och *risker för bedrägeri och oegentligheter* (Boyle et al., 2015; Lombardi et al., 2014; Maciejewska, 2014; Mohd-Sanusi, Khalid & Mahir, 2015; Trotman et al., 2015).

### Risker med tekniken

Tekniken har skapats för att förändra världen genom att skapa effektivitet för att möta mänskliga behov (Orman, 2013). Nyutvecklad teknik kan däremot utgöra en riskkälla och långsiktig osäkerhet eftersom den medför långsiktiga konsekvenser som är svåra att förutspå (Maciejewska, 2014; Orman, 2013). Problemet kan förvärras när de oönskade effekterna realiserar, vilket kan göra det vara svårt eller omöjligt att lindra dem. En snabbt föränderlig teknisk miljö resulterar i ytterligare risk på grund av de sociala, ekonomiska och politiska

möjligheter som den skapar. Det kan leda till att utmaningar gällande att utnyttja de nya möjligheterna samtidigt som individer och bolag måste skydda sig mot hot som kan uppkomma av ny teknik. Människan är däremot en risktagande art som är villig att ta stora risker för att överleva. Individens benägenhet att ta risker ökar dessutom om risken kan läggas på andra, samtidigt som denne själv kan utnyttja dess effektivitetsvinster (Orman, 2013).

Utvecklingen av IT-system, tekniker samt verktyg för datahantering har resulterat i grundläggande förändringar vid affärstransaktioner. Det finns en stor risk för förfalskning av data vid hantering av stora mängder av data och komplexa algoritmer gör det svårt för revisorer att upptäcka den här risken utan att använda en specialiserad programvara. IT-utvecklingen resulterar därmed i risker för revisionen, vilket kräver modifieringar av olika delar av revisionsprocessen. Revision har ansetts vara en välstrukturerad process, men dess struktur bör även relateras till utvecklingen (Maciejewska, 2014).

### **Risker med bristande IT-kompetens**

Den ökade användningen av IT har resulterat i ett ökat behov av IT-kunskaper (Askary, 2007). Revisorer förutsätts att ha kunskaper och förståelse för hur olika IT-system fungerar, vilket även är ett krav som International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ställer. Det är med anledning till att revisorer ska kunna ge ett tillförlitligt uttalande som med rimlig säkerhet bekräftar att klientens finansiella information inte innefattar väsentliga felaktigheter. Det kräver att revisorer måste ha kunskaper om hur klienternas olika IT-system fungerar (Axelsen et al., 2017) och kan utvärdera riskerna med systemen (Askary, 2007).

Utbildning för revisorer har förändrats för att täcka tidsenliga områden och involverar bland annat mer teknik, analys samt risker. En regelbunden utbildning krävs för att kunna följa med den tekniska utvecklingen. Nyanställda medarbetare tenderar att vara mer uppdaterade gällande både teknik och programvaror än de som är erfarna, vilket kan förklaras av att de erfarna inte får tillräckligt med utbildning inom området (Lombardi et al., 2014). Ny teknik medför även nya verktyg, vilket ger revisorer möjligheter till att genomföra en effektiv granskning. De här möjligheterna utnyttjas däremot inte alltid, vilket kan bestå i att revisorn i särskilda fall har bristande kunskaper gällande att förstå klientens IT-system (FAR, 2015a).

Vid revisionen är det nödvändigt att revisorn kan identifiera de risker som föreligger och som kan uppkomma för att kunna genomföra en tillförlitlig revision. Bransch- respektive IT-kunskaper påverkar därmed de riskbedömningar som revisorn utför (Allen et al., 2006). Kunskaper om klientens bransch är centralt (Allen et al., 2006; Bierstaker et al., 2001) för att revisorn ska ha en förståelse för klientens affärsrisker (Allen et al., 2006). Den här kunskapen kan bidra till att identifiera den *inneboende risken*, som orsakas till följd av företagets verksamhet (Carrington, 2014; FAR, 2006). Revisorer tenderar att överskatta sina IT-kunskaper gällande att både kunna förstå och hantera klienters IT-system, men ser färre risker vid implementering av nya affärssystem jämfört med IT-revisorer (Allen et al., 2006).

### **Risker för bedrägeri och oegentligheter**

Risker för bedrägerier är en faktor som är relaterad till IT-miljön och påverkar revisionsrisken (Maciejewska, 2014). Intressenter förlitar sig på att revisorer ska upptäcka samt bidra till att hantera de här riskerna, vilket grundas i att skydda investerare. Revisorerens kompetens och förmåga att bedöma riskerna är därmed avgörande för hur effektiv revisionen blir, vilket leder till att revisorerens uppgift att bedöma risken för bedrägeri är den mest kritiska (Boyle et al., 2015). Det är svårt för revisorer att upptäcka risken för bedrägerier, vilket leder till att det är effektivt att revisorer kan använda sig av branschspecialister för att förstå klientens



affärsrisk (Allen et al., 2006; Askary, 2007). Att upptäcka och bedöma risken för bedrägeri är även ett område som ingår allt mer i utbildning för revisorer idag (Lombardi et al., 2014).

Det är viktigt att revisorer har förståelse för vilka motiv som finns gällande bedrägeri och hur risker för bedrägeri ska utvärderas (Boyle et al., 2015). Revisorer kan utgå från *bedrägeritriangeln* för att underlätta riskbedömningsarbetet, vilken består av de tre delarna *motiv* (pressure), *tillfälle* (opportunity) och *rationalisering* (rationalization) (Boyle et al., 2015; Mohd-Sanusi et al., 2015). Det innebär att förekomsten av bedrägeri beror av finansiella eller emotionella motiv, tillfällena som uppkommer på grund av brister i företagets kontroller samt förmåga att rationalisera. Tillämpning av bedrägeritriangelns koncept kan genom att revisorn får förståelse för de här faktorerna bidra till att öka kvaliteten på revisionen (Mohd-Sanusi et al., 2015). Bedrägeritriangeln används som en grund i revisionsstandarder för att beskriva vilket ansvar revisorer har gällande att identifiera risker för bedrägeri (Boyle et al., 2015).

Informationssystem och teknik är dominerande i de flesta verksamheter, vilket kräver att revisorer har kunskap gällande systemen för att kunna säkerställa klientens interna kontrollsystem. Revisorn ska kunna bedöma systemets tillförlitlighet och kunna tillhandahålla en högkvalitativ revisionsberättelse. IT-risker har stor betydelse vid revisionen eftersom revisorn ska ta fram tillförlitlig och värdefull information till interna och externa användare. IT-risker i form av IT-brott, bedrägerier och missbruk påverkar revisionsrisken gällande revisionskvaliteten och tillförlitligheten av de finansiella rapporterna. Tillförlitligheten hos informationssystem är dessutom avsevärt beroende av det interna kontrollsystemet. Det är därför avgörande att revisorer har förståelse för de IT-risker och bedrägerier som kan skada klienten. Revisorer kan därigenom utforma lämpliga tester för att upptäcka bedrägerier och felaktigheter. IT-risker kan dessutom resultera i minskad kvalitet hos informationssystemet gällande att generera relevant, tillförlitlig och tidsenlig information och därmed en ökad revisionsrisk. Revisorn måste därför identifiera IT-hot och analysera dem genom tester av det interna kontrollsystemet för att kunna åtgärda dem (Askary, 2007).

## **2.5 Begränsningar för digitaliseringen**

Begränsningar för digitaliseringen i samband med revisionen är exempelvis lagstiftning (FAR, 2015a) samt traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd (Kairos Future, 2016).

### **2.5.1 Lagstiftning**

Digitaliseringens utveckling riskerar att gå fortare än existerande lagstiftning. Det medför ett behov av lagförändringar i Sverige, där de centrala lagarna som behövs moderniseras bland annat är aktiebolagslagen, bokföringslagen och årsredovisningslagen. För att få igenom lagförändringar är det avgörande med snabbare processer som följer teknikens utveckling (FAR, 2015a). Föråldrad lagstiftning som bokföringslagen kan utgöra ett problem när det handlar om digitaliseringen (Brännström, 2016). Bokföringslagen innefattar bland annat regler gällande lagring av räkenskapsinformation inom Sveriges gränser, vilken behöver anpassas till teknikutvecklingen (FAR, 2015a). En ändring behövs även göras gällande det krav som ställs på att företag i Sverige måste spara originalkvitto i pappersform även efter de har skannats in till digitalt format. Det är ett krav som har tagits bort i övriga Norden, vilket har stor effektivitetspotential. Lagändringar i samband med digitaliseringen är inte enbart en revisionsfråga, utan det ska även prövas utifrån redovisares och räkenskapsanvändarnas perspektiv (FAR, 2015a).

Gällande årsredovisningslagen finns ett behov av att införa elektronisk rapportering av årsredovisningar i XBRL-format i Sverige, vilket hade kunnat öka samhällsnyttan. Möjligheten

till rapportering av digitala årsredovisningar finns redan i Sverige, men dess nytta har inte varit övertygande. Det har resulterat i att möjligheten inte utnyttjats i större utsträckning. För att öka dess användningsområde är det av betydelse att lyfta fram dess fördelar för att det inte endast ska upplevas som ett krav från lagstiftarna (FAR, 2015a). Både regler och lagar måste därför ändras för att revisionsbranschen ska kunna ta tillvara på möjligheter som medförs med ny teknik och kunna arbeta modernt (FAR, 2015b). Teknikutvecklingen ställer även krav på revisorer att ha ett professionellt skeptiskt agerande (FAR, 2015a).

### **2.5.2 Traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd**

Revisionsbranschen kommer att möta ett paradigmskifte med nya omvärldsutmaningar och ny teknik. Företag inom branschen måste ta sig an utmaningarna, anpassa sig efter digitaliseringen och skapa verksamheter, incitament och kulturer som är hållbara i framtiden. Nya affärsmodeller måste skapas för att möta framtidens behov. De här förändringarna som digitaliseringen medför resulterar i mer oprövade arbetssätt och incitament, vilket kan skapa problem då individer kan finna det svårt att överge traditionella arbetssätt. Alla upplever inte heller nyttan med förändringarna. Om individer inte har viljan att förändra arbetssätt kan det vara negativt för företaget, men även för revisionsbranschen som helhet. Förändringen är inte frivillig, utan det är någonting som vi måste anpassa oss efter, oavsett om vi vill eller inte (Kairos Future, 2016).

Det är inte tekniken som sätter gränser för utvecklingen, utan det är bland annat de traditionella arbetssätten och avsaknaden av ekonomiska incitament som utgör hinder. Det centrala är branschens processer, där det finns ett behov av att förändra arbetsprocessen med klienterna. Nya revisionsbyråer med nya affärsmodeller är därför de som växer snabbast. De här byråerna använder digitala verktyg, såsom molnbaserade lösningar och nya affärssystem. Digitaliseringen medför ny teknik, vilket skapar möjligheter till effektiviseringar genom nya tjänster och utrymme för fler klienter. Teknikens utveckling resulterar därför i ett förändringstryck för revisionsbranschen gällande nya arbetssätt och affärsmodeller (FAR, 2015a).

Programvaruleverantörer syftar till att automatisera arbetet, men det finns ett motstånd hos revisionsbyråerna till nya system. Eftersläpande lagstiftning och avsaknad av politisk vilja utgör däremot områden som kan sakta ner teknikutvecklingen. En ökad automatisering har en positiv påverkan eftersom det blir mindre fel i arbetet jämfört med när människor utför arbetet (FAR, 2015a). Det är viktigt att utnyttja de möjligheter som tekniken medför, såsom nya arbetssätt, för att revisionen ska förbli aktuell (Lombardi et al., 2014).

## **2.6 Revision i framtiden**

Idag används en kontinuerlig revision alltmer i det dagliga revisionsarbetet och förändrar arbetet till att övergå till ett mer riskfokuserat och automatiserat arbetssätt i framtiden (Wagner, 2016). Branschen står därmed inför framtida förändringar som på ett fundamentalt sätt påverkar de förutsättningar som finns (Kairos Future, 2013).

### **2.6.1 Revisorns roll i framtiden**

I framtiden förväntas revisorns roll innebära ett särskilt stort ansvar gällande områden som är associerade med hög risk. Redan idag har revisionsprocessen blivit mindre tids- och resurskrävande, vilket är en utveckling som antas fortsätta i framtiden (Lombardi et al., 2014). Genom att automatiseringen kan frigöra tid vid revisionsarbetet kan fokus riktas på att revisorn bistår klienter med att lösa komplexa problem. Revisorns roll kommer därmed att komma inkludera en ökad andel rådgivning i framtiden (Bierstaker et al., 2001). De ledande

revisionsbyråerna strävar dessutom efter att erbjuda utökad rådgivning till sina klienter för att byråerna ska kunna expandera (Kairos Future, 2013).

I framtiden kommer mer av arbetet gällande att kontrollera historisk data automatiseras, medan fokus istället riktas på bedömning av framtiden. För att inta ett långsiktigt perspektiv är det av betydelse att utgå från branschens egna styrkor. Genom att arbeta med redovisning och revision fås kunskap om klienters finansiella information och verksamhet, vilket skapar möjligheter till rådgivning och kvalificerade bedömningar. Revisorn och rådgivaren kommer däremot att få konkurrens från teknik som mjukvara i framtiden. I framtiden krävs därför ett effektivt samarbete med tekniken för att bli konkurrenskraftig, vilket kan göras genom att tolka analyser som görs av datorer och förbättra sin kompetens med hjälp av tekniken (Kairos Future, 2016).

### **2.6.2 Revisionsbranschens roll i framtiden**

Redovisnings- och revisionsbranschen står inför nya trender som på ett fundamentalt sätt kommer förändra de förutsättningar som finns inom branschen. Det innebär att både yrkesroller och verksamheter kommer förändras, då bland annat redovisning och rådgivning kommer få en ökad betydelse. Förändringarna innefattas av hur branschen ska hantera rådgivningens ökade betydelse och den ökade digitaliseringen. Det är centralt med en tydligare kommunikation för att öka transparensen och tydligheten. Framtidens förändringar kräver förståelse för både historien och samtiden, vilket är nödvändigt för att förstå den förändring som framtiden möter (Kairos Future, 2013). Även om det finns kunskap gällande framtida förändringar inom branschen kan det uppstå svårigheter med att bedöma hastigheten på förändringarna (Kairos Future, 2016).

Revisionsbranschen kommer i framtiden att möta särskilda förändringar, som att aktiebolagslagen blir mindre relevant samt att både redovisningen och revisionen förväntas bli differentierad. Idag har revisionsbranschen utvecklats till att integreras med både redovisning samt rådgivning. Det innebär att en fundamental förändring har skett och anledningarna är exempelvis att revisionsplikten har ändrats, då antalet bolag som revideras reducerat. En ökad prispress bland revisionsbyråerna kan även vara en orsak till att fokus har riktats mot andra områden. När det handlar om rådgivning blir den en alltmer central del inom branschen eftersom konsultverksamheten på revisionsbyråer växer i snabbare takt än marknadens genomsnitt (Kairos Future, 2013).

Automatiseringens påverkan på branschen förväntas leda till att det är de enkla och grundläggande tjänsterna kommer att automatiseras snabbast. I Sverige arbetar revisionsbyråer även med redovisningstjänster, där automatiseringen är märkbar. Det har sannolikt resulterat i insikt om automatiseringen och dess konsekvenser, även i en nära framtid. Inom revisionen automatiseras alltmer manuellt arbete av system, vilket bland annat innefattas av granskning av bokslut i pappersform. Revisionen ser därmed ut att följa redovisningens utveckling. Utmaningen för revisionsbyråer består därför i att enkla tjänster idag utgör en stor del av det arbete som utförs, såsom bokslutsgranskning. Teknikens utveckling leder därför till att det är viktigt att kunna kombinera de automatiserade lösningarna som ett komplement till den kvalificerade rådgivningen genom bedömningar (Kairos Future, 2016). Redan idag används en kontinuerlig revision alltmer i det dagliga revisionsarbetet och förändrar arbetet till att övergå till ett mer riskfokuserat och automatiserat arbetssätt i framtiden (Wagner, 2016). Det är därmed viktigt att ha goda relationer samt kund- och branschinsikt för att vara i framkant i framtiden (Kairos Future, 2016).

I framtiden kommer revisionsbranschens affärslandskap att förändras i grunden. IT-verktygens stöd i revisionen blir allt bättre, vilket gör att branschen blir mer avancerad. Branschen kommer att påverkas av trender som ökade krav, internationella regelverk, snabbare inhämtning av information och ökad andel rådgivning. Branschens struktur kan även komma att påverkas av systemleverantörerna. Fokus kommer sannolikt att riktas mot kunskap och analys av kunddata. Information som revisionsbyråerna har kommer därför vara av betydelse för leverantörerna (Kairos Future, 2016).

## 3 Metod

---

*I kapitlet redogörs studiens tillvägagångssätt och motiveringar till vårt metodval. Det görs med anledning till att skapa en förståelse för hur den valda metoden ansågs lämplig för att besvara studiens problemformulering och uppnå dess syfte. Först presenteras den metodologiska utgångspunkten som består i interpretivism med inriktning på hermeneutik, en abduktiv ansats och kvalitativ metod. Vidare framförs en diskussion angående hur vi gick tillväga vid informations- respektive datainsamling. Därefter redogörs hur studien uppfyllde de vetenskapliga kraven validitet och reliabilitet. Slutligen framförs en diskussion gällande etiska överväganden.*

---

### 3.1 Metodologisk utgångspunkt

Kärnan i epistemologi är begreppet kunskapsteori – teorier om vad individer kan ha kunskap om och hur kunskap blir till (Söderbom & Ulvenblad, 2016, s. 37). För att generera ny kunskap under uppsatsprocessen strävade vi efter att beskriva och skapa förståelse för fenomenet *digitaliseringens påverkan på revisionen*. Det bidrog till att studien utgick från interpretivism med inriktning på hermeneutik. Ett interpretativt synsätt handlar om att söka förståelse från erfarenheter samt associeras med tolkande av subjektiva uppfattningar och en kvalitativ metod. Hermeneutiken stöds av en processmedvetenhet som grundas i olika aktörers subjektiva tolkande (Söderbom & Ulvenblad, 2016) för att beskriva hur mönster och skeenden utvecklas över tid i en viss kontext (Bryman & Bell, 2013). Under processen intervjuades respondenter med varierande perspektiv, vilka består av fyra auktoriserade revisorer, tre programutvecklare, en informatikexpert och en företrädare för branschens tillsynsmyndighet. Studiens processmedvetenhet associeras med hur revisionen har utvecklats och kan komma att utvecklas i framtiden. Processmedvetenheten baserades därmed på respondenters olika perspektiv och subjektiva erfarenheter. Det innebär att interpretivism bidrog till att stödja vårt arbete eftersom vi strävade efter att få förståelse för respondenternas erfarenheter och uppfattningar gällande digitaliseringens påverkan på revisionen.

#### 3.1.1 Forskningsansats

Valet av studiens forskningsansats består i en abduktiv ansats. En abduktiv forskningsansats är ett hermeneutiskt tillvägagångssätt (Alvesson & Sköldberg, 2007), vilken innefattar en växelverkan mellan en deduktiv och en induktiv ansats (Söderbom & Ulvenblad, 2016). Abduktion har en del gemensamma drag med deduktion respektive induktion (Alvesson & Sköldberg, 2007). En deduktiv ansats syftar till att forskaren utgår från existerande teorier och därefter studerar verkligheten för att samla in empirisk data. Induktion syftar till att forskaren utgår från empirisk data som samlas in genom observationer av verkligheten och som därmed bidrar till att formulera teorier (Jacobsen, 2002). Ansatsens kärna vid abduktion är vanligen antingen deduktiv eller induktiv (Söderbom & Ulvenblad, 2016). I studien strävade vi efter att utveckla de empiriska data samt förädla den teoretiska informationen som samlades in, vilket bidrog till att abduktion var den lämpligaste forskningsansatsen för studien. Kärnan i studiens ansats utgjordes av en hermeneutisk induktiv kunskapssyn, vilket förklaras av att vi strävade efter att få en helhetsförståelse genom att ta del av resonemang av subjektiv karaktär.

#### 3.1.2 Vetenskaplig metod

Studios vetenskapliga metod är en kvalitativ forskningsmetod. Det finns både slutna och öppna ansatser som kan tillämpas vid datainsamling. Deduktion är en sluten ansats, medan induktion är en öppen. En induktiv ansats är en öppen kvalitativ metod som inte begränsar insamlingen av data (Jacobsen, 2002), vilken är lämplig att tillämpa vid undersökningar som syftar till att öka förståelsen för olika fenomen (Ghauri & Grønhaug, 2005). Studiens syfte var

att beskriva och förstå ett fenomen. Vi utgick från en abduktiv ansats med en induktiv kärna, vilket innebär att en kvalitativ metod var lämplig för studien. Det är med anledning till att skapa en förståelse för digitaliseringens påverkan på revisionen, vilket förutsatte en metod som har en djupgående inriktning i undersökningen, är kunskapsteoretisk och tolkningsinriktad samt kan bidra till att generera teorier.

Forskningsmetoder kan ha olika karaktärer, såsom en subjektiv eller objektiv karaktär. En kvalitativ metod kan associeras med en subjektiv karaktär, där forskaren vill söka förståelse för en situation och processer. Det är vanligt att forskaren utgår från en intervjuguide för att sedan samla in data genom intervjuer med olika aktörer (Söderbom & Ulvenblad, 2016). Vi utgick ifrån en kvalitativ metod och med hänsyn till att vi samlade in data utifrån olika respondenters perspektiv är värderingsansatsen subjektiv. Det kan även förklaras av att studiens problemformulering är associerad med aspekter som måste upplevas för att ge en förståelse för hur verkligheten ser ut. Det var viktigt för oss att ha i åtanke att respondenterna kan ha olika bakgrund, vilket kan påverka deras uppfattningar kring området. Det kan bidra till att erfarenheter och subjektiva resonemang kan variera beroende på respektive respondent trots att de är inom samma respondentkategori.

### **3.2 Informationsinsamling**

Avsaknaden av forskning i samband med digitaliseringens påverkan på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken bidrog till att vi valde att söka en förståelse för den här påverkan. Det kunde bland annat göras genom en informationsinsamling som bestod av sekundärkällor i form av litteratur. Det gjordes för att skapa en referensram som kunde användas som stöd vid analys av det empiriska materialet.

#### **3.2.1 Val av sekundärkällor**

Valet av sekundärkällor bestod i vetenskapliga artiklar samt annan kvalificerad litteratur som behandlar revision och digitalisering. Vetenskapliga artiklar hittades genom sökningar i tillförlitliga databaser, som Web of Science och Science Direct. De främsta sökorden som användes var *audit*, *digitalization*, *automation*, *technology*, *audit reliability*, *audit risk* och *future audit*. Sökorden användes även i kombination med varandra. Annan kvalificerad litteratur hittades på bibliotek och Internet, vilka exempelvis består av FAR, Kairos Future, Revisorsinspektionen, SIE-Gruppen samt XBRL Sweden. Vi utgick därmed från bland annat tidigare forskning och framtidsstudier som Kairos Future (2013, 2016) har genomfört på uppdrag av FAR. Det bidrog till att vi kunde skapa en förståelse för hur digitaliseringens utveckling påverkar och kan komma att påverka revisionen i framtiden.

IT utvecklas snabbt, vilket är grunden till att vi strävade efter att använda aktuell litteratur. Målsättningen var att inte använda litteratur som har publicerats före år 2000, däremot valde vi att inkludera undantag. Undantagen består av fyra källor som är American Accounting Association [AAA] (1973), DeAngelo (1981), Dearden (1964) samt Institute of Chartered Accountants in England and Wales [ICAEW] (1993). Anledningen till att vi valde att använda oss av AAA (1973), DeAngelo (1981) och ICAEW (1993) är för att definitionerna av revision, revisionskvaliteten respektive automation av revisionen inte har förändrats märkbart över tid. Vi valde att använda Dearden (1964) för att framföra syftet med IT-utvecklingen, vilket inte heller har förändrats över tid.

Den valda informationsinsamlingsmetoden ansåg vi var lämpligast för att skapa en teoretisk referensram, eftersom metoden bidrog till att skapa en referensram som baseras på relevant

och tillförlitlig information. Det ledde till att skapa ett teoretiskt stöd av kvalitet som kunde användas vid analys av det empiriska materialet.

### **3.3 Datainsamling**

Datainsamlingen bestod av primärkällor i form av intervjuer som genomfördes med valda respondenter. Det bidrog till att skapa ett empiriskt material som tolkades och analyserades med stöd av referensramen, vilket gjordes för att kunna besvara studiens problemformulering och uppnå dess syfte.

#### **3.3.1 Val av primärkällor**

Valet av primärkällor bestod i att beskriva och förstå digitaliseringens påverkan på revisionen, vilket ledde till strävan att få ta del av olika individers kunskaper och erfarenheter gällande fenomenet. Respondenterna som ansågs lämpligast för den här studien var därmed auktoriserade revisorer från Big Four-byråerna (Deloitte, PwC, EY och KPMG), programutvecklare av revisionsprogram, informatikexperter och företrädare för branschens tillsynsmyndighet (Revisorsinspektionen).

En ökad digitalisering inom revisionen förutsätter att det finns en efterfrågan på nyutvecklad IT som kan tillämpas vid revisionsarbetet. Digitaliseringens påverkan på revisionen är därmed beroende av revisionsbyråer och revisorer eftersom de avgör huruvida det finns en efterfrågan eller inte. Det förutsätter att utvecklare av revisionsprogram uppfyller vad revisorer efterfrågar genom att utveckla lösningar som tillgodoser deras behov. Det innebär att den här studien krävde respondenter som arbetar med revision eller programutveckling. Studien krävde dessutom respondenter som har kunskaper gällande IT-revision och IT-frågor, vilket är med anledning till att skapa en djupare förståelse för det är området. När det handlar om hur digitaliseringen påverkar revisorers arbete krävdes även respondenter som har förståelse för den här påverkan. Det bidrog till att vi valde att företrädare för branschens tillsynsmyndighet skulle involveras i respondenturvalet, eftersom myndigheten bedriver tillsyn över den lagstadgade revisionen i Sverige. Valet av samtliga primärkällor grundades i att studien krävde respondenter som kan påverka och påverkas av digitaliseringen samt i att få ta del av olika individers perspektiv. Det är med hänsyn till att vi strävade efter att få förståelse för kausaliteten som råder mellan fenomenen digitalisering och revisionens utveckling.

Utgångspunkten för studien var revisionsbranschen, vilket bidrog till att yrkesverksamma revisorer valdes som respondenter. Big Four-byråerna står för majoriteten av revisionerna som görs i Sverige (Bäckström och Brännström, 2010), vilket är anledningen till att vi valde att intervjua auktoriserade revisorer från de här revisionsbyråerna. Valet grundades även i att Big Four-byråerna anses i och med sin storlek och globalisering vara i framkant gällande IT-utvecklingen. Det innebär att vi valde byråer av likartad storlek, vilket resulterade i att urvalet av respondenter i den här kategorin blev relevant och tillförlitligt genom dess jämförbarhet. Det innebär att studien inte bidrar med förståelse för hur mindre revisionsbyråer påverkas av digitaliseringen, vilket även hade kunnat vara av intresse.

#### **3.3.2 Urval av respondenter**

Urvalet av respondenter består av individer med varierande perspektiv, eftersom det bidrog till att skapa en bredare och djupare förståelse för vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen. Respondenturvalet består av auktoriserade revisorer från Big Four-byråerna, programutvecklare från Visma Spcs respektive Hogia Accounting Products, en informatik-expert samt en företrädare för Revisorsinspektionen.

De auktoriserade revisorerna utgör den centrala respondentkategorin, vilket är med anledning till att de har kunskaper och erfarenheter av att arbeta med digital teknik i samband med revisionsarbetet. Daniel Hamilton arbetar som auktoriserad revisor för PwC i Stockholm. Han är inriktad mot finansiella bolag där revisionen kräver välfungerande IT-system och kontroller som därmed är beroende av digitaliseringen. Jesper Bengtsson arbetar som auktoriserad revisor för KPMG i Halmstad och arbetar aktivt med digitaliseringen i samband med revisionen. Anneli Carlsson arbetar som auktoriserad revisor för EY i Halmstad. Hon är främst inriktad mot större börsnoterade bolag, där revisorer har uttalade krav på att allting ska ske digitalt och därmed sker mycket av hennes revisionsarbete digitalt. Den auktoriserade revisorn som valde att vara anonym arbetar för en Big Four-byrå som ligger utanför storstadsområdena. Hen reviderar främst små och medelstora bolag, där arbetet till stor del involverar användning av programvaror och digitala verktyg. Valet av de fyra respondenterna bestod i att samtliga har gedigen erfarenhet av revision samt insikt i digitaliseringens betydelse och påverkan på revisionsarbetet.

Programutvecklarna utgörs av två respondenter från Visma Spcs och en respondent från Hogia Accounting Products. Respondenterna från Visma Spcs är Pernilla Möcander som är utvecklingschef och David Stenmark som är programutvecklare. Respondenten från Hogia Accounting Products är Ingrid Bäckström som är produktägare för Hogia Audit. Respektive företag har utvecklat egna revisionsprogram som syftar till att effektivisera och kvalitets-säkra revisionsarbetet. Visma Spcs revisionsprogram är Visma Revision, medan Hogia Accounting Products revisionsprogram är Hogia Audit. Valet av programutvecklare grundades i att både Visma Spcs och Hogia Accounting Products är två stora leverantörer av redovisnings- och revisionsprogram med fokus på modern produktutveckling. Det innebär att programutvecklarna har en viktig roll i revisionens utvecklingsprocess.

Informatikexperten består av Jürgen Claussen som är universitetsadjunkt vid Högskolan i Borås. Valet grundades i att han till stor del är inriktad på revision samt IT-frågor och IT-revision i samband med revisionen, vilket innebär att han har kunskaper och erfarenheter kring digitalisering och revision.

Företrädaren för branschens tillsynsmyndighet består av Per Johansson som är myndighetschef för Revisorsinspektionen. Valet grundades i att skapa en förståelse för hur myndigheten ser på digitaliseringens påverkan på revisionen samt hur det påverkar myndighetens arbete. Valet baserades även på att Per Johansson med sin kompetens och stora erfarenhet inom revision har en viktig roll för revisionsbranschen.

### **3.3.3 Datainsamlingsmetod**

Studiens empiriska material grundas av primärdata som samlades in genom intervjuer med de valda respondenterna. Det innebär att datainsamlingen avgränsades till respondenter som har kunskap och erfarenhet gällande digitaliseringens påverkan på revisionen samt har en viktig roll i revisionens utveckling. Det empiriska materialet utgörs av våra tolkningar av den insamlade empiriska datan. Datainsamlingsmetoden valdes för att kunna analysera det empiriska materialet för att identifiera likheter och skillnader samt aspekter som tidigare forskning inte har varit fokuserad på. Den teoretiska referensramen användes sedan som stöd under analysprocessen, vilket är med anledning till att skapa en bättre förståelse för fenomenet.

Före datainsamlingen formulerade vi ett tydligt syfte, vilket är med anledning till att skapa en klar bild över vad vi skulle klargöra och varför. Vi utgick från studiens syfte när vi planerade utförandet av undersökningen, vilket resulterade i valet av att genomföra intervjuer. [...] ju



*bättre man förbereder en intervju, desto högre blir kvaliteten på den kunskap som produceras i intervjuinteraktionen, och desto bättre blir förutsättningarna för den behandling som sker av det insamlade intervjumaterialet* (Kvale & Brinkmann, 2014, s. 141). Innan datainsamlingen påbörjades utformade vi en intervjuguide för respektive respondentkategori genom att utgå från studiens nyckelbegrepp, som är *revisionsprocessen, digitaliseringens påverkan på revisionen, begränsningar för digitaliseringen* samt *revision i framtiden*. Det bidrog till att vi kunde få en tydlig bild av hur det empiriska materialet skulle organiseras för att sedan kunna analysera det med stöd av den teoretiska referensramen.

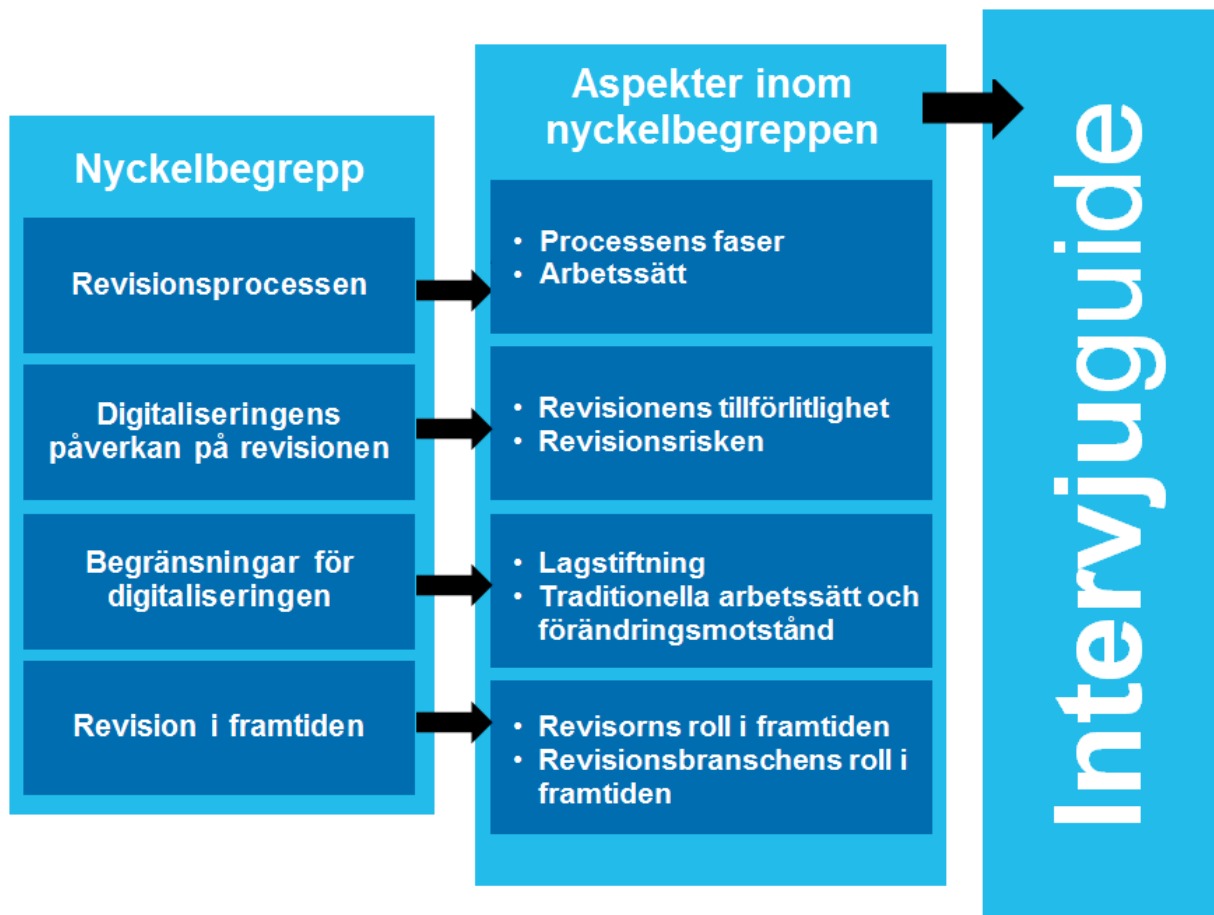
Under datainsamlingen tillämpades en semistrukturerad intervjumetod, vilket innebar att vi utgick från förutbestämda frågeställningar och kunde ställa följdfrågor till respektive respondent beroende på deras svar. Intervjuer är dessutom den mest använda metoden i kvalitativ forskning och kan vara semistrukturerade (Bryman & Bell, 2013). Genomförandet av datainsamlingen skedde genom besöks- respektive telefonintervjuer. Den primära ambitionen var att få besöksintervjuer med varje respondent, men i de fall som det inte fanns möjlighet till besöksintervjuer valde vi att intervjua respondenterna via telefon. Anledningen till att vi valde att genomföra telefonintervjuer var för att inte gå miste om att få ta del av den kompetens och erfarenhet som studien krävde.

Efter datainsamlingen lyssnade vi igenom ljudinspelningarna och transkriberade dem. Under hela datainsamlingen tolkade vi respondenternas uttalanden och de här tolkningarna skrev vi sedan ner efter insamlingen.

### **3.3.4 Operationell metod**

Operationalisering handlar om att abstrakta begrepp görs mätbara, vilket kan göras genom att framställa konkreta frågor (Jacobsen, 2002). För att uppnå studiens syfte valde vi att utgå från problemformuleringen när vi konstruerade frågeställningarna som ingår i respektive intervjuguide. Studiens operationella metod innefattar *vad* vår undersökning syftade till att studera, vilket framställdes genom intervjuguidernas konstruktion. Metoden innefattar även *varför* vi undersökte digitaliseringens påverkan på revisionen, vilket är med anledning till att bidra med kunskap som kan fylla kunskapsgapet som finns inom ämnesområdet. Metoden involverade dessutom beskrivningar gällande *hur* vi genomförde intervjuundersökningen och tolkade datan.

I figur 3 illustreras grunden till intervjuguidernas tematisering. Data som inte är standardiserad kräver att forskaren strukturerar den i olika kategorier (Ghauri & Grønhaug, 2005). I syfte att enkelt kunna strukturera den insamlade datan valde vi att utforma intervjuguiderna genom att kategorisera de olika frågeställningarna efter studiens nyckelbegrepp, som är *revisionsprocessen, digitaliseringens påverkan på revisionen, begränsningar för digitaliseringen* samt *revision i framtiden*. Intervjuguiderna strukturerades för att följa samma ämnesstruktur som den teoretiska referensramen innefattar, vilket bidrog till att vi kunde göra datan mer konkret genom våra tolkningar. Frågorna i respektive intervjuguide varierar beroende på respondentkategori. Det kan förklaras av att vi valde att anpassa frågorna efter respektive respondents kunskaper och erfarenheter gällande digitaliseringens påverkan på revisionen. Karaktären på samtliga intervjuguides utformades även för att respondenterna inte skulle behöva anpassa sig efter socialt acceptabla svar.



Figur 3. Studiens operationaliseringsmodell

Före genomförandet av intervjuerna valde vi att skicka intervjuguiden till respektive respondent, som därmed fick kännedom om vilka frågeställningar som vi skulle utgå ifrån under intervjun. Det bidrog till att de fick möjlighet att fundera kring frågorna och bidra med utförligare svar än om frågorna inte skickades ut innan intervjutillfället.

Under genomförandet av intervjuerna introducerade vi med att en övergripande sammanfattning om forskningsproblemet samt presenterade studiens syfte. Respondenterna fick ge sitt samtycke gällande huruvida intervjun fick spelas in eller inte. Vid intervjuerna utgick vi från intervjuguiderna och med hänsyn till att vi tillämpade en semistrukturerad intervjumetod kunde vi ställa följdfrågor utifrån respektive diskurs. Intervjuerna avslutades med att ge respondenterna möjlighet att tillägga ytterligare information och ställa eventuella frågor till oss. De fick även frågan huruvida de ville vara anonyma eller inte.

Efter genomförandet av intervjuerna förberedde vi datan för analys, vilket gjordes genom inspelning, transkribering samt tolkning av den empiriska datan. Det som respondenterna säger och hur de säger det är av intresse för forskare som genomför kvalitativa undersökningar (Bryman & Bell, 2013). Vi var därmed uppmärksamma på det som sades under intervjuerna för att kunna göra fullständiga redogörelser av diskurserna. Genom att spela in intervjuerna vid godkännande av respektive respondent kunde vi undvika distractionsmoment och i efterhand transkribera inspelningarna. Vi fick då möjlighet att lyssna på intervjuerna igen för att få en mer fullständig bild av det empiriska materialet. Vid intervjun med programutvecklarna från Visma Spcs spelades inte intervjun in, däremot förde vi anteckningar under hela mötet och direkt efter intervjun tolkade vi anteckningarna för att inte viktig data skulle gå förlorad.

Studiens empiriska material består av tolkningar av respondenternas uttalanden, där vi dessutom valde att inkludera utvalda intervjuцитat. Vid rapportering av citat är det viktigt att de är relaterade till texten, kontextualiserade och tolkade (Kvale & Brinkmann, 2014). Det var därför viktigt för oss att presentera citaten i de textsammanhang som respondenten framförde dem för att undvika snedvridning.

### 3.3.5 Analysmetod

Syftet med att analysera data som samlats in är att förklara ett fenomen, vilket de tidigare stegen i forskningsprocessen syftar till att stödja (Ghauri & Grønhaug, 2005). Kvaliteten på intervjuundersökningen avgör i sin tur kvaliteten på analysen (Kvale & Brinkman, 2014). Under processen var det viktigt för oss att ha kunskap om vilken data som var lämplig att samla in samt hur vi skulle klargöra den. Det innebär att vi först definierade vår problemformulering och därefter använde den som utgångspunkt när vi samlade in och analyserade den empiriska datan.

Studien utgick från en analysmetod med fokus på meningen. Metoden innefattar tre former av intervjuanalys vilka är *meningskodning*, *meningskoncentrering* samt *meningstolkning*. Analysmetoden som tillämpas vid en studie styr sammanställningen av intervjuguiden, intervjuprocessen samt intervjuutskriften. Syftet med metoden är att underlätta analysen och göra dess process mer hanterlig (Kvale & Brinkmann, 2014). Redan innan vi genomförde intervjuerna var det viktigt för oss att ha en tydlig bild över vilken analysmetod som vi skulle tillämpa. Det är med anledning till att vi skulle konstruera intervjuguiderna för att samla in datan som förutsätts för att kunna besvara problemformuleringen. Anledningen till att vi valde att bestämma analysmetod innan intervjuundersökningen var för att vi enklare skulle kunna tolka den empiriska datan redan vid genomförandet av respektive intervju. [...] *den ideala intervjun är redan analyserad då bandspelaren stängs av* (Kvale & Brinkman, 2014, s. 230). Förståelsen för studiens analysmetod ledde till att vi fick en konkret bild över hur vi skulle hantera den empiriska datan. Det innebar att vi inte blev överväldigade av mängden data, utan till att vår analys kom att få en säkrare grund.

*Analysen av en intervju fogas in mellan den ursprungliga historia som intervjupersonen berättade för forskaren och den slutgiltiga historia som forskaren berättar för en publik* (Kvale & Brinkmann, 2014, s. 233-234). Vid tolkning av den empiriska datan strävade vi efter att återge empirin i enhetlighet med den ursprungliga intervjusituationen, vilket bland annat har gjorts genom att presentera citat. Efter respektive intervju valde vi att skicka en sammanställning till varje respondent gällande den intervju som denne deltog i, vilket var med anledning till att säkerställa att våra tolkningar av respondenternas uttalanden stämde. Det bidrog till att de fick möjlighet att kontrollera tolkningarna, vilket stärkte studiens tillförlitlighet. När vi sedan analyserade våra empiriska tolkningar kunde vi utveckla meningen i det som sagts under intervjuerna med hjälp av det teoretiska materialet.

*Meningskodning* vid analys av data innebär att koda de uttalanden som intervjupersonen gjort. Kodningsprocessen handlar om att bryta ner, undersöka, jämföra, begreppsliggöra samt koda data (Kvale & Brinkmann, 2014). Vid respektive intervjutillfälle ställde vi frågan om vi fick möjlighet att spela in intervjun. Möjligheten att spela in intervjuerna bidrog till att vi kunde gå tillbaka och lyssna på intervjuinteraktionerna för att sedan koda samt tolka den transkriberade empiriska datan efter studiens valda nyckelbegrepp. Intervjuguiderna var till stöd vid meningskodningen då de bidrog till att vi enklare kunde tolka och respondenternas uttalanden. Vi genomförde sedan en kvalitativ analys av de kodade uttalandena i relation till varandra, men även till koder som identifierats i liknande kontext genom tidigare forskning. Fördelen

med att vi valde att koda intervjuutskriften består i att vi fick djupare insikt och förståelse för den insamlade datan, vilket var till stor nytta då vi fick en överblick över vilken data som var relevant för vår studie. Nackdelen med den här analysformen är att kodning kan resultera i att minska innebörden av ett uttalande genom att det enbart placeras i en enskild kategori (Kvale & Brinkmann, 2014). För att förhindra risken att reducera innebörden hos respondenternas uttalanden breddade vi analysmöjligheten av respektive ämneskategori genom att integrera dem med varandra i den mån som vi identifierade samband.

*Meningskoncentrering* handlar om att koncentrera den ursprungliga texten med hjälp av ett hermeneutiskt förhållningssätt, vilket bidrar till att skapa en förståelse för meningen (Kvale & Brinkmann, 2014). Vi tematiserade respondenternas uttalanden efter studiens nyckelbegrepp, vilket ledde till att vi enklare kunde tolka den empiriska datan. Det bidrog även till att förenkla hanteringen av våra tolkningar vid analysen, eftersom vi dessförinnan komprimerade tolkningarna som framförs i empirin.

*Meningstolkning* innefattar rekonstruering av tolkningen av intervjupersonens uttalanden inom en bredare referensram. Kodning och koncentrering av meningen resulterar vanligen i att reducera texten, medan tolkning oftast leder till att expandera den (Kvale & Brinkmann, 2014). Vid tolkning av meningen utgick vi från en hermeneutisk meningstolkning eftersom vi under tolkningsprocessen följde den hermeneutiska cirkeln. Det innebär att vi tolkade de enskilda delarna av uttalandena för att sedan kunna relatera dem till dess helhet. Vid analysen såg vi därför över respektive intervju för att skapa en övergripande bild av materialet. Vi återgick därefter till studiens valda teman och vissa uttryck för att kunna utveckla dess betydelse för att kunna få en mer fullständig uppfattning av uttalandena och dess fördjupade mening. Pendlingen gjordes mellan studiens nyckelbegrepp och de olika respondentkategorierna. Det bidrog till att vi kunde skapa en helhetsbild gällande digitaliseringens påverkan på revisionen. Cirkulariteten betraktas som en möjlighet att skapa en förståelse av meningen (Kvale & Brinkmann, 2014).

### **3.4 Vetenskapliga krav**

*Tillförlitligheten, styrkan och överföringsbarheten hos kunskap diskuteras inom samhällsvetenskapen vanligen i relation till begreppen objektivitet, reliabilitet, validitet och generalisering* (Kvale & Brinkmann, 2014, s. 291). För att skapa en förståelse för hur studien anses uppfylla de vetenskapliga kraven validitet och reliabilitet valde vi att diskutera hur den ställs i relation till de här kraven. Det är med anledning till att förklara hur studien anses tillförlitlig samt konfirmerbar för fenomenet *digitaliseringens påverkan på revisionen*.

#### **3.4.1 Validitet**

Validitet associeras med en undersöknings giltighet och innefattar huruvida studien undersöker det som påstås undersökas, men också om den kan hänföras till sanningen. En kvalitativ forskningsmetod leder till att studien är ogiltig i de fall den inte resulterar i siffror. Utifrån ett bredare perspektiv kan kvalitativ forskning däremot resultera i validitet om den leder till att undersökningen speglar det fenomen som studeras (Kvale & Brinkmann, 2014). För att uppnå validitet strävade vi efter att utveckla välgrundade tolkningar av respondenternas uttalanden. Det gjordes med hjälp av den teoretiska referensramen, vilket möjliggjordes genom att vi valde frågeställningar som är relevanta i relation till det teoretiska stödet. Valet av frågor grundades i vår problemformulering, vilket är med anledning till att skapa trovärdighet för och kvalitet i de tolkningar som gjordes av respondenternas uttalanden.

*Intern validitet* omfattar om vi faktiskt identifierar det som vi tror oss identifiera. Det innefattar oftast frågor gällande kausalitet och lämpar sig väl vid kvantitativa undersökningar, men kan även utvärderas vid kvalitativa undersökningar. Utvärdering av den interna validiteten i en kvalitativ studie görs utifrån huruvida det existerar en god överensstämmelse mellan forskarens observationer och de teorier som utvecklas (Bryman & Bell, 2013). Genom personliga intervjuer fick vi möjlighet att finna den här överensstämmelsen mellan det empiriska materialet och den teoretiska referensramen. För att uppnå en intern validering och motverka snedvridna tolkningar av respondenternas uttalanden gav vi dem möjlighet att verifiera att våra tolkningar överensstämmer med det som respektive uttalat sig om. Det bidrog till att stärka våra beskrivningar av den tolkade datan i empirin. Vi hade även möjlighet att kontakta respondenterna efter intervjuerna i de fall vi behövde ytterligare information för att kunna vidareutveckla tolkningarna av datan.

*Extern validitet* omfattar att resultatet som fås genom undersökningen även är giltigt i andra sammanhang. Det handlar om överförbarhet, vilket innefattar i vilken grad undersökningens utfall kan generaliseras till andra kontexter (Jacobsen, 2002). Den externa validiteten kan försämrats i en kvalitativ forskning eftersom den innefattar ett begränsat urval (Bryman & Bell, 2013). Gällande möjligheten att generalisera studiens resultat är den enbart möjlig vid tidpunkten för datainsamlingen, vilket är med hänsyn till att området förändras och insamlingen varade under en begränsad tid. För att uppnå en extern validering i studien valde vi att ta del av olika yrkeskategoriers perspektiv på ämnet, vilka ansågs lämpliga för att besvara problemformuleringen. Gällande respondentantalet ansågs det tillräckligt för att samla in datan som vi behövde för att uppnå studiens syfte, eftersom vi kunde göra ingående tolkningar av den empiriska datan och en analys av kvalitet. Det bidrog till att skapa en tillfredsställande validitet i studien.

### **3.4.2 Reliabilitet**

Reliabilitet omfattar studiens tillförlitlighet och handlar om att den ska kunna upprepas utan att påverkas av andra tidpunkter och forskare. Reliabiliteten hos den som intervjuar diskuteras vanligen i relation till frågor av ledande karaktär, vilka kan bidra till att påverka svaren (Kvale & Brinkmann, 2014). Samma resultat som vi kom fram till genom den här studien kan troligen enbart uppnås vid undersökning på kort sikt. Det är med anledning till att digitaliseringens utvecklas snabbt, vilket kan resultera i en förändrad påverkan på revisionen på lång sikt och i sin tur påverka resultatet. För att uppnå en tillfredsställande reliabilitet i vår studie utgick vi från intervjuguiderna vid den empiriska undersökningen. Vi var även noggranna vid insamlingen och tolkningen av datan för att undvika eventuella fel.

*Intern reliabilitet* innefattar hur forskarna tolkar det som de ser och hör (Bryman & Bell, 2013). Det associeras med intrasubjektiviteten i en studie, vilken innebär att samma forskare kan uppnå samma resultat vid tillämpning av samma analysmetod och användning av samma material men vid olika tidpunkter (Bergström & Boréus, 2012). För att uppnå intrasubjektivitet i studien var vi konsekventa i våra bedömningar gällande tolkningarna av den insamlade datan. Det bidrog till att studien genomfördes på ett tillförlitligt sätt, eftersom idealet är att samma resultat kan uppnås vid en likadan undersökning. Vid samtliga intervjuer var vi båda närvarande vid insamlingen av den empiriska datan. Det resulterade i att vi kunde kontrollera om likadana tolkningar gjordes för att kunna skapa en enhetlig tolkning som utgör grunden för slutsatserna.

*Extern reliabilitet* handlar om replikerbarhet, som innefattar i vilken utsträckning som en undersökning kan upprepas. I kvalitativ forskning kan kravet vara svårt att uppfylla då sociala

betingelser skiljer sig åt och förändras över tid (Bryman & Bell, 2013). Extern reliabilitet associeras med studiens intersubjektivitet, som handlar om att andra forskare kan med tillämpning av samma analysmetod och material vid undersökningstillfällena uppnå samma resultat (Bergström & Boréus, 2012). För att uppnå intersubjektivitet strävade vi efter transparens i studien. Det möjliggjordes genom att vi skickade en sammanställning från respektive intervju till de enskilda respondenterna, vilket gjorde att de fick möjlighet att kontrollera att vi uppfattade deras svar korrekt. Vi var även tydliga med vilken respondent som hänvisas till respektive text och på så sätt stärkt dess autenticitet.

### **3.5 Etiska överväganden**

Vid undersökningar bryter forskarna in i enskilda individers privata miljö. Etiska dilemman kan uppstå som en följd av att forskarna vill dölja avsikten med undersökningen för intervjupersonen (Jacobsen, 2002). I samband med etiska aspekter används tre grundkrav för en undersökning, vilka är informerat samtycke, konfidentialitet och konsekvenser (Kvale & Brinkmann, 2014).

*Informerat samtycke* innefattar att intervjupersonen frivilligt ska delta i undersökningen och ha kännedom om deltagandets konsekvenser. Den som deltar ska därmed ha kompetens, delta frivilligt, ha full information om undersökningen och förståelse för informationen (Kvale & Brinkmann, 2014). För att uppfylla det här kravet valde respondenterna att delta frivilligt. Vi var även tydliga med att framföra studiens syfte för att de skulle få förståelse för undersökningen.

*Konfidentialitet* innefattar att informationen som samlas in genom undersökningen inte inskränker på respondenternas privatliv, vilket innebär att fokus är på hur privat och känslig informationen är (Kvale & Brinkmann, 2014). Studien fokuserar på digitaliseringens påverkan på revisionen och för att uppfylla kravet konstruerade vi intervjufrågor som inte hotar konfidentialiteten. Genom undersökningen förmedlade respondenterna sina erfarenheter och uppfattningar om området, vilket inte betraktas vara känslig eller privat information. Vi valde däremot att fråga respektive intervjuperson huruvida de ville vara anonyma eller inte.

*Konsekvenser* innefattar att försöka återge resultatet av undersökningen fullständigt och i rätt kontext (Kvale & Brinkmann, 2014). För att hantera det här etiska dilemmat och inte presentera felaktig information valde vi att skicka en sammanställning från den intervju som respektive respondent deltog i, vilket gav dem möjligheten att kontrollera och bekräfta informationen. Genom att spela in intervjuerna fick vi möjlighet att lyssna på diskurserna igen, vilket minskade risken för felaktig information.

## 4 Empiri

---

*I kapitlet framförs våra tolkningar av den insamlade empiriska datan, som består av de valda respondenternas uppfattningar och erfarenheter gällande digitaliseringens påverkan på revisionen. Empirin är disponerad utifrån fyra respondentkategorier som vi anser har kunskap och förståelse för digitaliseringens påverkan på revisionen. Kategorierna består av auktoriserade revisorer, programutvecklare, informatikexperter och företrädare för branschens tillsynsmyndighet.*

---

### 4.1 Respondenter: Auktoriserade revisorer

I avsnittet framförs de auktoriserade revisorernas perspektiv gällande vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen. Respondenterna består av fyra revisorer från Big Four-byråer, vilka är Daniel Hamilton från PwC, Anneli Carlsson från EY, Jesper Bengtsson från KPMG samt en revisor från en Big Four-byrå som valde att vara anonym.

#### 4.1.1 Daniel Hamilton, PwC

D. Hamilton arbetar som auktoriserad revisor på PwC i Stockholm, där han har arbetat i snart åtta år. Han är auktoriserad sedan tre år tillbaka och arbetar med att revidera finansiella bolag. D. Hamilton är därmed främst inriktad mot försäkringsbolag, men även mot kreditinstitut, värdepappersbolag samt fondbolag.

*Intervjun genomfördes den 3 mars 2017 kl. 15.00 via telefon.*

#### Revisionsprocessen

D. Hamilton förklarar att revisorer metodikmässigt utgår från ett arbetssätt som bygger på ett internationellt ramverk som har utvecklats för tydliggöra hur revisionsarbetet ska utföras. Gällande förbättringar av arbetssättet finns det alltid delar som kan funderas kring gällande möjligheten att göra dem bättre och smartare. När funderingar kring förbättringar uppkommer tas de upp till diskussion. I situationer när revisorerna bedömer att det är effektivare att göra avsteg från det internationella ramverket måste det motiveras.

Revisionens betydelse i samband med den informationsasymmetri som kan finnas mellan företagsledning och ägare grundas i att revisorn ska säkerställa att företaget presenterar information enligt den lagstiftning som gäller. Företagets årsredovisning ska visa en fullständig och riktig bild av verksamheten. Förhoppningsvis möts ägarnas efterfrågan på information med den information som företagsledningen presenterar. Det kan däremot hända att ägarna efterfrågar annan information än den som ska presenteras enligt lagstiftning, vilket gör att det kan vara svårt att uppfylla deras krav.

#### Digitaliseringens påverkan på revisionen

Enligt D. Hamilton har IT-utvecklingen bidragit till att revisionsarbetet kan dokumenteras digitalt. För några år sedan användes relativt mycket pärmar, medan den största delen revisionsbevis idag finns digitalt. Digitaliseringen har möjliggjort enklare lagring av revisionsbevis samt att information är mer lättillgänglig. Det finns däremot viss information som fortfarande är kvar i pärmar. Den består av skriftliga anteckningar som inte skannats in till digital form, vilket i dagsläget är ganska ovanligt.

Digitaliseringen medför att klienter har bättre system, vilket påverkar revisorers arbetssätt. Finansiella bolag är transaktionsintensiva och kan involvera många transaktioner av relativt låga belopp. Det innebär att ett välfungerande IT-system och kontroller är förutsättningar för att säkerställa att informationen stämmer. När den här typen av bolag ska revideras är

revisorerna därmed i stort behov av digitaliseringen. Gällande automatiseringen är det inte mycket inom revisionen som sker rent automatiskt, utan den innefattar vanligen aktiva val som revisorerna gör gällande hur arbetet ska genomföras.

En fördel med digitaliseringen är att större mängder data kan analyseras, vilket bidrar till en helt annan grund för revisionen. Genom att revisorer kan göra mer omfattande analyser kan ytterligare information levereras till klienten. Digital datahantering har därmed lett till att revisorer enklare kan analysera klientens samtliga bokningar genom digitala filer. Kontroller kan utföras gällande vem som genomfört bokningar och för att kontrollera att det är behöriga personer som har genomfört dem. IT-utvecklingen leder därför till att effektivisera revisionsarbetet. Ju större datatillgång revisorer har, desto bättre mervärde kan levereras till klienten. En nackdel med digitaliseringen i samband med revisionen kan vara att det finns flera regelverk som revisorer måste hålla sig uppdaterade kring. Det kan uppstå svårigheter att vara uppdaterad gällande både vad som händer inom IT och vad som händer inom regelverk som exempelvis berör redovisning. Den ökade digitaliseringen gör även att revisorer behöver förlita sig mer på IT-experter än tidigare.

IT-utvecklingen möjliggör effektivare processer. Om företag har ett välfungerande IT-system för att upprätta finansiella rapporter behövs vanligen inte någon handpåläggning för att kunna presentera information. Det bygger desto mer på att det finns en gedigen kontrollprocess som innefattar säkerställande av att informationen stämmer redan från början. Anledning till det är att ifall det uppstår fel i processen leder det till felaktig information, vilket kan vara svårt att kontrollera om information ska levereras snabbt. Information i realtid bygger därmed i stor utsträckning på att det blir en tydligare digitalisering, men också på att företag har en hög kvalitet på sin interna kontroll för att säkerställa att informationen inte blir felaktig.

Digitaliseringen bidrar till flertalet fördelar och när det handlar om Big Data möjliggör det att revisorer kan hantera stora mängder data och information. Det leder till att skapa ett mervärde eftersom bättre analyser kan utföras samt att egna analysverktyg kan utvecklas. Gällande molnbaserade lösningar i samband med kommunikationen mellan klienten och revisorn har PwC en digital plattform. Genom plattformen kan revisorerna lägga upp förfrågningar till sina klienter gällande material, vilka i sin tur kan ladda upp det efterfrågade materialet. Inom byrån används även molnbaserade lösningar för att kunna dela dokument internt, vilket effektiviserar arbetet genom digital informationsdelning. Det förutsätter en hög IT-säkerhet och gällande PwC:s egna plattformar innefattar de krypterade säkerhetsnycklar, vilka byråns egna IT-experter arbetar med för att försäkra att det inte läcker ut information. Det grundar sig i att det annars riskerar att skada både det egna varumärket och klientens verksamhet.

När det handlar om XBRL nämner D. Hamilton att standardformatet tillämpas vid myndighetsrapportering. Standarder gällande rapportering av finansiell information anses vara positivt. Det är på grund av att de kan bidra till ett tydligare informationsutflöde, vilket är viktigt eftersom det bidrar till ökad transparens.

### **Revisionens tillförlitlighet**

Enligt D. Hamilton associeras tillförlitlig revision med presentation av korrekt data och information. De finansiella rapporterna som årsredovisningen innefattar bygger till stor del på att det finns ett förtroende för att informationen är korrekt. Revisorns roll är att säkerställa att informationen är tillförlitlig, vilket gör att själva revisionen leder fram till tillförlitlighet. Det finns därmed ett nära samband mellan revisionens kvalitet och tillförlitlighet, vilket grundas i



att om en revisor utför en revision som inte är av hög kvalitet uppstår funderingar kring hur tillförlitlig revisionen och informationen som granskats är.

*IT bidrar till att främja tillförlitligheten på revisionen. Idag kan revisorer begära ut samtliga bokningar som har genomförts i klienternas system samt göra analyser för att kontrollera om det förekommer eventuella avvikelser. Det bidrar till att skapa en större tillförlitlighet jämfört med om revisorn skulle genomfört stickprov. Digitaliseringen möjliggör därför analyser av en hel population och leder till ett mer tidseffektivt arbete.*

### **Revisionsrisken**

Intressenter kan ha en bild av att revisorn ska granska all finansiell information och att informationen som presenteras därför är helt fläckfri. Det stämmer inte alltid eftersom revisorn ska säkerställa att informationen inte innefattar väsentliga felaktigheter, som annars hade kunnat bidra till att en intressent får en annan uppfattning om bolaget. *Revisorer kan inte säkerställa att allting är korrekt om de inte granskar allting som sker. IT bidrar däremot till att det blir enklare att göra mer fullständiga granskningar och försäkra att informationen som presenteras stämmer.*

IT-revision är en viktig del av revisionen, vilket särskilt gäller för revisorer som arbetar med bolag som är transaktionsintensiva. Det är på grund av att obehöriga inte ska ha möjlighet att gå in i systemen och göra ändringar som skulle kunna leda till att informationen blir felaktig. PwC har egna avdelningar som arbetar med IT-revision, vilka revisorerna använder som ett stöd i revisionen.

En ökad digitalisering resulterar i att det är viktigt med en hög IT-säkerhet för att förhindra läckor och intrång. Utvecklingen bidrar även till att påverka revisorers riskbedömningar av klienter. Har klienten kontroll över sin verksamhets IT-struktur kan revisorn arbeta med riskbedömningen på ett tidseffektivt sätt. Det grundar sig i att om klienten inte har en väl fungerande IT-struktur kan det resultera i att skapa risker för revisorn, eftersom riskerna måste hanteras manuellt och det är mer tidskrävande. IT-utvecklingen bidrar till att öka möjligheterna att upptäcka felaktigheter. Det innebär däremot inte att revisionen är en absolut säkerhet att alla felaktigheter hittas. Revisorer kan däremot göra bättre analyser genom tillgång till information gällande fullständiga transaktioner och därmed enklare identifiera avvikande kombinationer som kan innefatta risker för eventuellt bedrägeri.

Regelbunden IT-utbildning är viktigt för att revisorer ska kunna planera sin granskning på ett effektivt sätt och då måste de även förstå vilka utmaningar som finns inom IT. När det handlar om att förstå klienter och deras önskemål är det betydande att revisorer har IT-kunskaper.

### **Begränsningar för digitaliseringen**

Enligt D. Hamilton är det viktigt att den digitalisering som sker följer de lagar och regler som gäller. Lagstiftning kan utgöra ett hinder för digitaliseringen eftersom den inte alltid följer med i utvecklingen. Det är betydande att de som leder utvecklingen tar ett ansvar gällande att säkerställa säkerheten på informationen samt hur informationen används. Det innebär att ansvaret främst ligger på utvecklarna, vilket förutsätter att de har en moralisk syn på området snarare än att ansvaret ligger på lagstiftningen. Det tar vanligen lång tid att genomarbeta en lag, vilket kan resultera i att lagstiftning hamnar efter utvecklingen. En annan begränsning för digitaliseringen är att skapa förståelse för vad informationen ska och kan användas till. Det är därför betydande att hänga med i både utvecklingen av lagar och regler samt IT-utvecklingen.

Det kan även finnas förändringsmotstånd. Stora förändringsarbeten leds ofta av personer som befinner sig på ledningsnivå. Det kan i sin tur skapa en trögrörlighet att få ner informationen i organisationen gällande att förstå vad som kan utvecklas och hur det ska utvecklas. Förändringsmotståndet kan även bestå i att vara en generationsfråga och vilka IT-kunskaper som olika individer besitter.

### **Revision i framtiden**

I framtiden kommer revisorer troligen att kunna göra mer analysarbete, snarare än granskningsarbete. Revisorer kommer kunna ta hjälp av digitala analysverktyg och använda sig av system som är direkt uppkopplade mot klientens system, vilket kan bidra till att arbetet effektiviseras. IT-system kommer däremot inte kunna göra bedömningar, utan de skapar istället förutsättningar för revisorer att kunna göra bedömningar. Den manuella bedömningen som görs av revisorer kommer därför fortfarande att vara väldigt viktig.

*Historiskt sett har revisorns roll varit att leta efter felaktigheter. Ju mer information som revisorn får tillgång till, desto mer information kan ges tillbaka till klienten. Revisorn kan därigenom hjälpa klienten på ett helt annat sätt genom att exempelvis rådge om hur verksamheten kan effektiviseras och struktureras. Det finns därför fler möjligheter till ökad rådgivning i takt med att revisorer kan få tillgång till mer information.*

De kompetenser som kommer vara nödvändiga för revisorer i framtiden är att analysera och ta välgrundade beslut. Den sociala kompetensen och att kunna kommunicera på ett bra sätt med företagsledningen är även av betydelse för att få insikt i vad som efterfrågas. För att förbereda sig och hantera en framtid som är alltmer digitaliserad är det viktigt är att hänga med i utvecklingen. *Om utvecklingen uppfattas gå fort nu kommer den troligen att eskalera och gå ännu fortare i framtiden.*

#### **4.1.2 Anneli Carlsson, EY**

A. Carlsson arbetar som auktoriserad revisor på EY i Halmstad och har arbetat för byrån i 23 år. Hon arbetar med att revidera alla typer av bolag men är främst inriktad mot större börsnoterade bolag.

*Intervjun genomfördes den 20 mars 2017 kl. 14.00 på EY:s kontor i Halmstad.*

### **Revisionsprocessen**

A. Carlsson anser att revisionsprocessen är välfungerande och effektiv. Under de olika faserna i revisionsprocessen integreras respektive fas med varandra. Revisionen handlar om att granska urval av transaktioner och hitta det som är väsentligt, vilket kräver en planering för att revisorn ska bli tydlig i sin granskning samt veta var granskningsinsatserna ska riktas mot för att sedan kunna göra en avrapportering.

Gällande revisionens betydelse i samband med informationsasymmetrin som kan finnas mellan företagsledning och ägare är det viktigt att revisorn är transparent och tydligt i sin kommunikation med de här parterna. När det handlar om revisionens möjlighet att ge en försäkran till intressenter och uppfylla deras krav vill säkerligen intressenter till börsnoterade bolag ha mer och detaljerad information än den som presenteras i revisionsberättelsen. Det kan däremot vara komplicerat när det kommer till intressenters förväntningar på revisionen, eftersom det finns intressenter som inte har kunskap om vad en revisor gör.

## **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Digitaliseringen bidrar till att effektivisera revisionsarbetet. En anledning till det är att revisorn kan få digitala filer från klienten för att sedan analysera datan med tillämpning av programvaror. En fördel med IT-utvecklingen är därmed att den möjliggör bättre analyser av data och information, vilket kan ske löpande under året. A. Carlsson ser inga nackdelar med digitaliseringen, utan menar att det handlar om att anpassa sig. Klienters verksamheter blir alltmer digitaliserade och automatiserade, vilket bidrar till att revisorer måste anpassa sig. Idag har dokumentationen utvecklats till att i huvudsak genomförs digitalt genom tillämpning av olika programvaror. Dataanalyser har länge varit en integrerad del av arbetet där IT tillämpas. Vid revidering av större bolag har revisorerna uttalade krav på att allting ska ske digitalt och därmed sker mycket av arbetet digitalt. När det däremot handlar om mindre uppdrag gällande mindre bolag är det mer pappersdokumentation.

Fördelen med molnbaserade lösningar i samband med revisionen är att de bidrar till att arbetet kan effektiviseras. En nackdel kan vara om det uppstår ett haveri som gör att systemet inte fungerar, vilket kan leda till att påverka arbetet negativt. EY har IT-avdelningar som arbetar med att säkra informationen och det görs globalt. Informationssäkerheten är det absolut viktigaste eftersom det handlar om känslig information.

Under revisionen tillämpas granskningsprogram som kan läsa in digitala filer, som kan bestå av SIE-filer som klienter levererar. Det är en automatisering som anses vara effektiv, däremot hanterar de större systemen inte SIE-filer och då används andra programvaror. Enligt A. Carlsson är bedömningsaspekten inom revisionen viktigast, vilken inte kan automatiseras. Det är med anledning av att det måste finnas en bedömning som inte är automatiserad för att kunna se helheten. Det kan exempelvis vara vid analys av siffror och då det är viktigt att få förståelse för vad som ligger bakom dem. Den typen av analys kan inte automatiseras, däremot kan arbetet att föra in siffrorna i programvaror automatiseras.

A. Carlsson arbetar inte med några företag som tillämpar XBRL, men förklarar att standarden används för att rapportera in siffror elektroniskt till tillsynsmyndigheter. Det är däremot inte någonting som förväntas få någon större påverkan på revisionen.

## **Revisionens tillförlitlighet**

Tillförlitlig revision handlar om att revisorn känner att tillräckligt med revisionsbevis har samlats in för att kunna avge revisionsberättelsen och att rätt bedömning har gjorts. Tillförlitligheten byggs upp under hela processen och med rätt planering i grunden har revisorn fångat upp de risker som finns. Revisionens tillförlitlighet är viktig men för att revisionen ska ses som tillförlitlig måste den vara av kvalitet. Har revisorn samlat in tillräckligt med information för att få kunskap om klientens verksamhet, gjort en välgrundad planering och uppfyllt de krav som ställs är revisionen av kvalitet och därmed tillförlitlig. För att intressenter ska känna ett förtroende för revisorer är kompetens och auktoritet viktigt.

*De fördelar som tekniken medför för revisionens tillförlitlighet är att revisorer med hjälp av SIE-filer kan hämta alla klientens siffror från räkenskapsåret istället för att genomföra stickprov. Det bidrar till en större möjlighet att analysera siffror och se eventuella avvikelser, vilket leder till att öka kvaliteten och tillförlitligheten på revisionen.*

Revisorer är inte specialister när det handlar om IT-system och därför kan de ta hjälp av IT-revisorer, som kan genomföra kontroller och bedömningar samt ge utlåtanden av klientens system. Det kan bidra till att stärka kvaliteten på revisionen ytterligare. När det handlar om

revidering av större företag måste revisorerna alltid ha någon form av kvalitetssäkring, vilket kan göras genom en IT-revision. I de situationer klientens system anses vara tillförlitliga kan revisorn genomföra en kontrollbaserad granskning. Vid revidering av transaktionsintensiva bolag behöver revisorn förlita sig på klientens interna kontroll, som kan kontrolleras av IT-revisorer för att försäkra om att den är tillförlitlig.

### **Revisionsrisken**

De risker som kan uppstå med den ökade IT-utvecklingen är säkerhetsrisker. Programmen som revisorer använder för lagring och hantering av data måste därmed ha hög säkerhet för att ingen obehörig ska komma åt informationen. Andra risker som kan uppkomma är att revisorer förlorar analysförmågan, vilket kan grundas i att redovisnings- och revisionsbranschen till stor del förväntas blir automatiserade.

Ju mer teknik klienten tillämpar, desto mer kan risken reduceras. Om företaget har bättre system kan mer användbar information tas fram. När det däremot handlar om klienter som verkar i en bransch med komplexa digitala flöden kan det försvåra för revisorer om de inte förstår flödena. Den ökade IT-utvecklingen bidrar till att det blir lättare för revisorer att hitta felaktigheter och oegentligheter i klientens finansiella information. På så sätt kan revisorn identifiera trender och hitta vad som är väsentligt att granska. Det är även viktigt att revisorer får kontinuerlig utbildning inom IT. A. Carlsson betonar att det är betydande att vara uppdaterad inom området, då det tillkommer nya versioner av program och sker förändringar.

*Den viktigaste granskningsåtgärden är revisorns kvalificerade bedömning, vilket teknik inte kan ersätta. Tekniken bidrar däremot till mer automatiserade flöden för att ta fram information, vilket leder till att revisorn lättare kan göra bedömningar och bättre analyser.*

### **Begränsningar för digitaliseringen**

Idag är det mycket som är reglerat och det finns regelverk, såsom bokföringslagen, som inte hängt med digitaliseringen. Den lagen påverkar däremot främst klienterna eftersom den inte är anpassad efter dem. Klienterna måste därför fortfarande spara en hel del i pappersformat. A. Carlsson ser däremot inte att det finns någonting i lagar och regler som kan begränsa digitaliseringens påverkan på revisionen.

Traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd kan utgöra en begränsning. Människan är förändringsobenägen och vill gärna arbeta som den alltid har gjort då exempelvis nya arbetssätt kan anses ta längre tid i början. Individer har däremot blivit bättre på att anpassa sig och idag finns inget annat val än att anpassa sig efter teknikutvecklingen.

### **Revision i framtiden**

A. Carlsson tror att framtidens revision och arbetssätt säkerligen kommer att förändras med hänsyn till IT-utvecklingen. Revisionsprocessen har i grund och botten inte förändrats, däremot har det skett förändringar gällande hur arbetet utförs. Tekniken verkar som stöd för revisionen och gör att revisorer kan arbeta effektivare. Gällande analyser kan de genomföras på ett annat sätt med hjälp av teknik.

Revisorns och revisionens roll förväntas bli förändrad i framtiden. Hela branschen kan komma att förändras och i framtiden kommer det att vara viktigt att försöka behålla personal och kompetens inom företaget, eftersom det idag är en hög personalomsättning på byråer. Genom kompetent personal skapas förtroende och det kräver att personal stannar kvar inom företaget. Det är därför av betydelse att revisionsarbetet är stimulerande samt utvecklande och då kan digitaliseringen ha en viktig påverkan. Revisorns kompetenser förväntas däremot inte

förändras i framtiden jämfört med idag. Det är och kommer att vara viktigt att vara nyfiken, intresserad och analytisk. I framtiden kommer det vara viktigt för revisorer att kunna anpassa sig och acceptera förändringar.

Efterfrågan på andra tjänster i framtiden beror bland annat på bolagskategori. Gällande de stora bolagen förväntas mer fokus riktas mot själva revisionen och kvalitetssäkring. Vid mindre och ägarledda företag kommer rådgivning att bli centralt och utgöra en stor del, vilket det även är idag. A. Carlsson anser att det redan idag är mycket rådgivning.

#### **4.1.3 Jesper Bengtsson, KPMG**

J. Bengtsson arbetar som auktoriserad revisor på KPMG i Halmstad, där han har arbetat i snart sju år. Han har ett stort intresse för digitalisering inom revisionen och arbetar själv mycket med det här området. KPMG:s kontor i Halmstad har under det senaste året genomfört resan mot en ökad digitalisering av revisionen och arkiveringen sker idag 100 procent digitalt.

*Intervjun genomfördes den 3 mars 2017 kl. 10.00 på KPMG:s kontor i Halmstad.*

#### **Revisionsprocessen**

Vid arbetet under revisionsprocessen kan det hända att revisorer på grund av tidsbrist misslyckas med planeringsfasen. Planeringen är den viktigaste fasen vid en revision eftersom den bidrar till att kunna göra arbetet under processen effektivt. Det grundar sig i att det är betydande att få med sig rätt information samt för att medlemmarna i revisionsteamet ska veta vad som ska göras och varför. Det som kan förbättras inom revisionsprocessen är därmed planeringsfasen då det bör vara ännu mer planering för att revisorn ska ha tillräckligt med information när planeringen är klar.

Historiskt sett har det varit mycket fokus på balansräkningen och dess poster. Revisionen har nu blivit mer inriktad på resultaträkningen och analytisk granskning av till exempel intäkter. Den analytiska granskningen har växt och utgör en stor del av revisionen. Det är även en betydligt högre kvalitet i revisionen idag än vad det var för några år sedan, vilket bland annat beror på att revisorerna har fler krav på sig idag.

Enligt J. Bengtsson är kommunikationen mellan revisorn och företagsledningen viktig under processen. Kommunikationen har blivit tydligare och förbättrad, men ytterligare förbättringar behövs. Planeringen och avrapporteringen av iakttagelser är betydande aspekter som ska kommuniceras mellan parterna. Det finns en informationsasymmetri mellan företagsledning och ägare samt ett förväntningsgap gällande vad intressenter tror att revisorer gör och vad revisorn faktiskt gör, dock är det inte direkt kopplat till digitaliseringen. Förväntningsgapet handlar om intressenters förväntningar och förståelse för vad revisorns arbete innebär. Revisorer kan bli tydligare med information gentemot företaget exempelvis gällande revisionsplaner, avrapportering och löpande kommunikation med styrelsen för att säkerställa att den får informationen som behövs. Det är däremot svårare för revisorn att göra någonting när det gäller de externa intressenterna, vilket bland annat är på grund av att det finns en sekretess som revisorer ska följa.

#### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

J. Bengtsson anser att digitaliseringen har resulterat i att påverka arbetssättet under revisionsprocessen. Vid revisionen tar revisorn stickprov som grundas på statistiska urval, vilket görs för att identifiera eventuella risker och avvikelser. Det finns däremot mycket information som

inte kommer med i de här stickproven. Stickprovsgranskning är därför en utmaning med revisionen. Utvecklingen av digitaliseringen och dataanalyser leder till att en större del av revisionen utförs av datorer. Det sker genom att revisionsprogram sorterar informationen utifrån hur revisorer sätter upp parametrarna. Revisorer kan därmed få information gällande vilken information som är acceptabel, direkta felaktigheter och information som de behöver granska närmare. Målet med digitaliseringen och dataanalyser är att täcka in hela populationen och därigenom sker en granskning av all information.

Revisorer arbetar till viss del med dataanalys, dock skiljer det sig mellan kontor på olika orter. *Trevägsmatchning* är en del inom revisionen som idag är automatiserad, vilken innefattar automatiserade kontroller och matchningar gällande klientens inköp. Inkomna fakturor ska matchas i systemet mot ordern och inleveransen. Det sker automatiskt och granskas av revisorer med hjälp av dataanalys för att identifiera eventuella avvikelser.

Enligt J. Bengtsson medför den ökade digitaliseringen fördelar i form av att revisionen kan täcka in hela populationen, snarare än att endast ta stickprov. Revisionsprocessen kommer även att gå fortare då det i nuläget läggs mycket tid på arbetsuppgifter som kan anses som onödiga. Sådana uppgifter kan vara kopiering av papper. Tidigare letade revisorer manuellt i pärmar efter verifikationer, vilket inte görs idag. Genom digitaliseringen kan fokus istället riktas mot det som är viktigt och där avvikelser kan finnas, vilket leder till att revisionen kan bli effektivare. Den enda nackdelen som J. Bengtsson lyfter fram med den ökade IT-utvecklingen är *Information Produced by Entity (IPE)*. Digitaliseringen är framtiden inom branschen och kommer att innebära förändringar. Revisorer måste därför kunna förlita sig på den information som de får. Det är däremot en utmaning att säkerställa att den information som fås är korrekt.

En fördel med Big Data och molnbaserade lösningar i samband med revisionen är att de bidrar till att revisorer kan hantera större mängder data och information. Vid användning av molnlösningar kan kommunikationen mellan revisor och klient förbättras eftersom revisorn kan kontrollera ifall viss information från klienten är upplagd. Många klienter har övergått till digitala bokslut där de själva kan föra in information, vilket gör att även de sparar tid. Det finns starka krypteringsprogram, vilket bidrar till att säkerhetsrisken avseende molnbaserade lösningar är liten.

J. Bengtsson har inte stor erfarenhet av XBRL i samband med revisionen. Det betonas däremot att Bolagsverket utreder möjligheten med att använda XBRL för att lämna in årsredovisningar. När det handlar om SIE-filer bidrar de till att underlätta revisionsarbetet eftersom filer kan läsa in direkt.

### **Revisionens tillförlitlighet**

Enligt J. Bengtsson är tillförlitlig revision när revisorn har utgått från de lagar och regler som finns samt följt dem. Risker måste granskas och en tydlig kommunikation måste finnas mellan revisor och företagsledning, där revisorn upplyser risker. En tydlig avrapportering är även viktigt. Det är av betydelse att revisorn finns till hands för att omgivningen ska känna ett förtroende. Kommunikationen är därför en av de viktigaste aspekterna för förtroendet för revisorer. Det finns även ett starkt samband mellan kvaliteten och tillförlitligheten i revisionen. Användning av teknik i revisionen kommer på sikt resultera i en högre revisionskvalitet. En annan aspekt som påverkar revisionskvaliteten är IT-revision.

## **Revisionsrisken**

Enligt J. Bengtsson medför den ökade digitaliseringen och automatiseringen risker avseende revisionen i form av datakällor, låg IT-kunskap bland medarbetare och att arbetet hamnar mittemellan digitalisering och pappersakt. Datakällorna påverkar revisorers riskbedömningar av klienter eftersom tillförlitligheten i informationen måste granskas. För att minska risken gällande bristande IT-kompetens är regelbunden utbildning inom IT en förutsättning.

Gällande att upptäcka oegentligheter i klienters finansiella information anser J. Bengtsson att tekniken möjliggör att revisorer kan identifiera risker och granska alla verifikationer som faller inom den angivna risken. Det är kopplat till den manuella bokföringsordern där oegentligheterna vanligen förekommer.

## **Begränsningar för digitaliseringen**

Enligt J. Bengtsson kan regelverk utgöra en begränsning för digitaliseringens påverkan på revisionen. Bokföringslagen är ett av de här regelverken, vilken ställer krav på skicket av materialet. Lagen reglerar att inkomna pappersfakturor ska sparas i ett antal år trots att de har blivit inskannade till digitalt format. Bokföringslagen är därmed inte anpassad efter digitaliseringen, vilket påverkar revisionen som omfattas av reglerna i bokföringslagen. I nuläget har bolag dessutom sju månader på sig att lämna in årsbokslut, vilket är lång tid. De här reglerna kan även vara i behov av ändring för att presentera mer aktuell information.

En annan begränsning för teknikens utveckling kan vara traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd, vilket bland annat grundas i att äldre medarbetare kan besitta sämre datorkunskaper. De tycker ofta att det är ansträngande och komplicerat att ändra arbetssätt efter teknikens utveckling, särskilt om de är vana vid föråldrade arbetssätt. Yngre medarbetare ser istället ofta förändring som något positivt. En annan begränsning är att det finns en risk med digitaliseringen när arbetet ligger mitt emellan digitalt och pappersakt. Det kan därför skapa utmaningar om revisorer arbetar med papper men har digitala revisionsverktyg där arkivering sker.

## **Revision i framtiden**

*I framtiden kommer revisionen innefatta mer kvalificerat arbete och datorer kommer utföra mycket av assistenternas arbete. Det gör att mer fokus kommer att riktas mot analyser. På sikt kommer digitaliseringen att leda till en effektivare revision och frigöra tid till rådgivning.*

För att hantera en alltmer digitaliserad framtid är det viktigt att revisorer har IT-kompetens, men det är även viktigt att ledningen är tydlig med hur arbetet ska ställas om till att bli mer digitalt. Det leder till att den äldre generationen "tvingas" att arbeta mer digitaliserat.

### **4.1.4 Anonym, Big Four-byrå**

Revisorn arbetar på en Big Four-byrå utanför storstadsområdena, där hen har arbetat i elva år. Hen är auktoriserad sedan fyra år tillbaka och arbetar med olika typer av bolag, men är främst inriktad mot små och medelstora.

*Intervjun genomfördes den 10 mars 2017 kl. 09.30 på Big Four-byråns kontor.*

## **Revisionsprocessen**

Arbetsättet som tillämpas under revisionsprocessen är idag effektivt och processen är välutvecklad. Under processen ska revisorerna på byrån följa nationella riktlinjer som upprättats. Det innebär att revisionsprocessens faser innefattar tydlig vägledning för hur revisorerna ska gå tillväga, däremot måste varje revision anpassas efter respektive klient. Om

revisorerna upptäcker att delar i revisionsprocessen har förbättringspotential tas de upp för att eventuellt processas på en högre nivå inom organisationen. Det behövs däremot inga större förändringar eftersom revisionsprocessen redan är välfungerande. Processen bygger på de regelverk som finns, vilka föreskriver vad revisorer är skyldiga att göra samt kontrollera för att få skriva en revisionsberättelse.

Planeringsfasen anses utgöra en väldigt viktig del inom processen eftersom den bidrar till att skapa förutsättningarna för granskningen. Idag lägger revisorer vanligen mycket tid på planeringen, där alltmer fokus har riktats mot riskbedömningar. Rapporteringen är vanligen den del som är minst tidskrävande.

Revisorer har en skyldighet att rapportera om det förekommer felaktigheter i den finansiella informationen till både företagsledning och ägare. Bolagsstrukturen påverkar även hur rapporteringen sker. Vid revidering av exempelvis koncernbolag lämnar revisorn ett uttalande till företagsledningen gällande vilka noteringar som gjorts, medan vid ägarledda bolag har revisorn vanligen direktkontakt med ägaren. Informationsasymmetrin är därmed vanligen mindre vid små bolag. Gällande revisionens möjlighet att ge en försäkran till intressenter anser troligen intressenter att revisionsberättelsen grundar sig på information som är aktuell och i realtid. Det kan förklaras av att det görs en granskning varje år som är uppdaterad. Vid revisionen har revisorn en skyldighet att göra efterföljande kontroller fram tills att revisionsberättelsen undertecknas. Om det under året har skett någon väsentlig händelse som kan ändra intressenters uppfattningar om bolaget måste revisorn upplysa om det här. När en revisor har skrivit under en revisionsberättelse innebär det en kvalitetsstämpel och görs inga noteringar ska intressenter kunna förlita sig på den information som presenteras.

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Revisorer tillämpar teknik i olika steg i revisionsprocessen. Revisionsarbetet har till viss del inneburit att övergå från att använda pärmar till mer digital hantering av information. En del material som klienten levererar kan vara i pappersform och med hänsyn till att det kan ta tid att skanna in materialet förekommer det att materialet förblir i pappersformat. Det har bland annat gjorts att den delen inte har digitaliserats helt, men i de fall revisionsbevis erhålls digitalt arbetar revisorerna med det i digitalt format. Dokument i pappersformat har därmed minskat, men arbetet har inte övergått till 100 procent digital hantering av data och information.

Det är vanligt att klienter levererar SIE-filer, vilket bidrar till att revisorerna kan ta in data och analysera den i sina programvaror med hjälp av olika analysverktyg. IT-utvecklingen gällande SIE-format har därmed en stor betydelse för revisionen, eftersom det bidrar till att revisorer kan förbättra sina analyser samt effektivisera arbetet. Det är med anledning till att revisorer exempelvis kan göra sökningar i analysprogram för att hitta specifika bokningar. Rapporteringsfasen genomförs huvudsakligen likadant idag som den gjordes tidigare, vilket sker manuellt. Idag finns det inga betydande delar av revisionen som sker rent automatiskt, utan den innefattar att revisorer gör aktiva val.

*Fördelen med den ökade IT-utvecklingen är att revisionsarbetet kan effektiviseras. Ju mindre som görs manuellt, desto mindre blir risken för manuella misstag och felräkningar. Nackdelen består i att det kan vara svårt att säkerställa att klientens program är pålitliga och att inga manipulationer har gjorts i den finansiella informationen.*

Fördelen med molnbaserade lösningar är att större mängder data och information kan hanteras. Big Four-byrån har en gemensam plattform där både revisorn och klienten kan lägga



upp information, som därmed är säkrad för att ingen obehörig ska få tillgång till den. Nackdelar kan vara säkerhetsrisker och ifall någon obehörig skulle få tillgång till den information som läggs ut.

Revisorn har ingen uppfattning om XBRL.

### **Revisionens tillförlitlighet**

Om revisionen är av kvalitet är den tillförlitlig. Det är med anledning till att den då är genomförd som revisionen ska vara utförd samt följer de lagar och regler som gäller. Revisorn har därmed granskat poster och information för att kunna säkerställa att den finansiella informationen som presenteras är korrekt. Det gör att det finns ett starkt samband mellan tillförlitlighet och kvalitet. En aspekt som är väsentlig gällande förtroendet för revisorer är dennes oberoende, som inte får inskränkas.

Teknikens påverkan på revisionens tillförlitlighet anses enbart ha en positiv påverkan. Anledningen är att tekniken möjliggör fler analyser samt att revisionen kan få en ännu högre tillförlitlighet, däremot släpper revisorer aldrig igenom någonting under den gräns som finns för revisionen. Har revisorn lämnat sin kvalitetsstämpel genom att skriva på revisionsberättelsen är det tillräckligt och revisionen ska vara utförd som den ska. Det förutsätter och kräver kvalitet. Det handlar snarare om att tekniken möjliggör ett effektivare revisionsarbete. Revisorer sätter alltid en nivå som revisionen ska uppfylla, vilken bekräftas när revisionsberättelsen undertecknas. Analysverktyg bidrar till att revisorer tydligare kan uppmärksamma risker i den finansiella informationen. Det blir även mindre risk för manuella misstag eftersom revisorer kan ta hjälp av programvaror.

### **Revisionsrisken**

Den ökade digitaliseringen kan medföra risker, såsom IT-risker. Det är därför viktigt att revisorn kontrollerar att systemen och programvarorna som används är tillförlitliga. Vid riskbedömningar av klienter görs en bedömning av hur mycket IT som klienten tillämpar vid upprättande av finansiell information. Det innefattar bland annat vad klienten använder för program, hur de är utvecklade och hur många moduler som är kopplade till redovisnings-systemet.

*En bedömning måste göras av varje klients IT-risker, vilket kräver kunskap och förståelse. Ju mer IT som tillämpas, desto större del tar även bedömningen av klientens IT-miljö. Det behöver däremot inte betyda en större risk, utan den IT som tillämpas kan ändå vara pålitlig.*

Det är viktigt att revisorer har kunskap om de affärssystem som respektive klient använder för att kunna göra en övergripande bedömning. Det är en mindre risk om klienten använder ett affärssystem som är välutvecklat och beprövat. Risker reduceras om systemet har en begränsad behörighet samt tydlig arbetsfördelning, men även om det finns en historik över vad som gjorts i systemet. Finns risker med systemet har byrån IT-revisorer som har specialistkompetens inom det här området, vilka kan genomföra kontroller av klientens IT-system. Det innebär att i de situationer revisorn bedömer att det finns risker som kräver en IT-revision kan IT-revisorer tillsättas och genomföra den här typen av revision. Revisorns kunskap gällande IT är mer övergripande för att kunna göra bedömningar av risker. Det är därför viktigt att revisorer får regelbunden utbildning inom IT, däremot behöver revisorerna inte gå in på djupet gällande områden som kräver specialkompetens.

*Tekniken kan påverka möjligheten att upptäcka oegentligheter i klienters finansiella information, då analysverktygen kan vara till stor hjälp. Revisorer kan göra kontroller genom att systemen söker upp data, vilket annars är svårare att göra manuellt. Var felaktigheter kan hittas i den finansiella informationen varierar beroende på verksamhet och vissa poster kan utgöra en större risk än andra.*

### **Begränsningar för digitaliseringen**

Lagstiftning kan utgöra en begränsning för teknikens påverkan på revisionen, vilket är med anledning till att IT måste anpassas efter den lagstiftning som finns. Det kan däremot ta tid att omarbota regelverk. Lagen måste följas och det är utifrån den som IT kan utvecklas och användas. Gällande bokföringslagen är den främst aktuell för den som bokför, medan revisorns roll är att kontrollera hur materialet och information är arkiverat.

Det kan finnas ett förändringsmotstånd som kan utgöra en begränsning för digitaliseringen i samband med revisionen, däremot kan det variera beroende på byrå. Det är av betydelse att samtliga medarbetare anpassar sig efter IT-utvecklingen. Även klienter som använder sig av mer manuella arbetsätt kan utgöra en begränsning vid en revision. Det gör att revisorn måste anpassa användningen av teknik beroende på klienten. De flesta klienter kan vanligen lämna en SIE-fil, vilket håller en relativt hög digital nivå och möjliggör analyser för revisorn. Det är däremot inte alltid som klienten förstår hur de kan använda SIE-filen.

### **Revision i framtiden**

I framtiden förväntas fokus riktas alltmer mot risker. Ett centralt område kommer att vara bedrägeri och oegentligheter, vilket riktar fokus mot analyser för att upptäcka dem. En stor del av revisorns arbete är idag rådgivning och det finns inga indikationer på att rådgivningen skulle förväntas att minska i framtiden. När nya regelverk införs vill även klienter ha rådgivning av revisorer, vilket exempelvis gäller 3:12 reglerna. Det finns dessutom regler som revisorn ska följa vid rådgivning då oberoendet inte får inskränkas.

De kompetenser som kommer vara viktiga för revisorer i framtiden är att ha en analytisk förmåga och kunskaper gällande analysverktyg, vilket även är viktigt idag. För att revisorer ska kunna hantera en mer IT-baserad framtid är utbildning centralt, eftersom det är viktigt att ha kunskap om klientens IT-miljö.

## **4.2 Respondenter: Programutvecklare**

I avsnittet framförs programutvecklarnas perspektiv gällande vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen. Respondenterna består av Pernilla Mścander och David Stenmark från Visma Spcs samt Ingrid Bäckström från Hogia Accounting Products.

### **4.2.1 Pernilla Mścander och David Stenmark, Visma Spcs**

P. Mścander arbetar som utvecklingschef på Visma Spcs i Växjö, där hon har arbetat i 16 år. Hon arbetar med utveckling av programvaror som bland annat används vid revisionsarbetet. P. Mścander har tidigare arbetat för både Skanska och KPMG.

D. Stenmark arbetar som programutvecklare på Visma Spcs i Växjö och har arbetat inom företaget i drygt ett halvår. Han har tidigare arbetat för revisionsbyrån Tönnerviks Revision där han arbetade som revisorsassistent.

Visma Spcs är Sveriges marknadsledande leverantör av ekonomiprogram och utvecklar programvaror som används internationellt. Företaget samarbetar med revisionsbyråer,

myndigheter och branschorganisationen FAR gällande utveckling av revisionsprogram. Visma Spcs har ett samarbete med KPMG gällande användning och utveckling av revisionsprogrammet Visma Revision. Samarbetet grundas i digitaliseringens utveckling, vilket skapar nya utmaningar och möjligheter.

Visma Revision är Visma Spcs programlösning för revision, vilken verkar som stöd genom hela revisionsarbetet. Programmet följer revisionsstandarden ISA och används från riskbedömning till rapportering. I Visma Revision finns fyra huvudområden, vilka är *ISA*, *vägledning*, *analys* och *dokumentation av data*. Programvaran möjliggör en effektivare revision och dess framtagning har gjorts i samarbete med små samt stora revisionsbyråer. Programmet kan användas vid revision i samband med bokslut men även vid löpande revidering, vilket kan bidra till att reducera risken för fel.

*Intervjun genomfördes den 24 mars 2017 kl. 13.30 på Visma Spcs huvudkontor i Växjö.*

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

D. Stenmark förklarar att digitaliseringen möjliggör tillämpning av programvaror vid revisionsarbetet, vilka kan användas som stöd i revisionsprocessen. Programmen är huvudstyrda men kan anpassas efter byråmallar. Det innebär att de kan anpassas efter respektive byrås önskemål, vilket grundas i revisorernas krav på hur programmen kan användas som stöd i arbetet för att arbeta effektivt. Analysen är den del i arbetet som är i störst behov av program. Revisionsprogram kan stödja revisorns analyser av klientens data, vilket bidrar till bättre analysmöjligheter och hjälper revisorn att identifiera eventuella risker. Digitaliseringen har även möjliggjort digitalt data- och informationsunderlag, vilket förenklar revisionen.

*Varje företag är unikt och det är viktigt som revisor att ha insikt i den bransch som klienten verkar i. Fördelarna med system- och programlösningar i samband med revisionen är bland annat att de kan stödja arbetet och minska risken för att fel uppstår. Om revisorer inte lär sig att använda systemen eller programmen korrekt kan nackdelen som uppstår till följd av dålig användning vara att arbetet blir ineffektivt (D. Stenmark).*

Enligt P. Möcander möjliggör digitaliseringen att information kan presenteras i realtid, vilket kan bidra till att förenkla planeringsfasen. Det gör att klientens siffror och fakta om verksamheten kan kommuniceras löpande till revisorn. Det kan förklaras av att tekniken möjliggör löpande revision och öppna register, vilket gör att revisorn redan vid sin planering kan uppmärksamma felaktigheter och upplysa klienten om dem. Informationen kan då bli korrekt vid källan.

När det handlar om revisionsprogram i molnet betonar P. Möcander att säkerheten vid lagring av information är särskilt viktigt. Anledningen till det är att obehöriga inte ska kunna komma åt informationen och den här säkerheten ska programvaruleverantören säkerställa. Ju större byrå, desto högre krav ställs på säkerheten. Leverantören säkerställer lösningar och att uppdateringar kan göras löpande. Program där lagring sker via molnet möjliggör en ökad tillgänglighet av information och att den är rätt vid källan. Molnbaserade lösningar förenklar även samarbete mellan olika parter samt ifall servern kraschar finns informationen säkrad.

P. Möcander är positiv till standarder inom programvaror, vilket grundas i att de förenklar arbete. XBRL är ett internationellt standardformat som används vid standardrapportering. Genom formatet kan data flyttas mellan olika system på ett strukturerat sätt och det används bland annat vid rapportering till myndigheter. Ett annat digitalt standardformat är SIE, som är

unikt för Sverige. Formatet har stor betydelse för revisionen och bidrar till att revisorn enkelt kan få tillgång till klientens data. Den främsta fördelen med SIE-formatet är att data enkelt kan flyttas mellan system.

### **Revisionens tillförlitlighet**

*Revisionen syftar till att verifiera att ett företags finansiella rapporter inte innehåller väsentliga felaktigheter. Tillförlitlig revision är när användare av de finansiella rapporterna kan fatta beslut utifrån den information som presenteras och kan lita på att den är korrekt. Tekniken anses ha en positiv påverkan på revisionens tillförlitlighet eftersom revisorn kan hantera större mängder data samt genomföra andra typer av analyser. IT-utvecklingen möjliggör att information kan presenteras i realtid. Genom att använda revisionsprogram kan revisorerna på hela byrån uppnå en mer jämn kvalitet på sina revisioner. Programmen upplyser även om regler, vilket är ett stöd vid revisionen (D. Stenmark).*

### **Revisionsrisken**

D. Stenmark förklarar att risker som kan uppstå till följd av den ökade digitaliseringen kan vara om revisorn inte förstår hur programvaran ska användas, vilket ökar risken för att programmet tillämpas fel redan från början. Risken som uppstår är att programmet inte används som det syftar till att bli använt, vilket kan leda till att revisionen innefattar felaktigheter. Det är därför viktigt att revisorer har kunskap gällande programvaror, har förmågan att använda dem samt förstår ISA. Tekniken anses inte bidra till att revisorer förlorar helhetstänk, utan ju mer automatiserat arbetet blir desto mer kan revisorn fokusera på analytisk granskning av kontroller och flöden.

P. Möcander förklarar att det är viktigt att revisorer får utbildning gällande hur IT ska tillämpas i revisionsarbetet, eftersom det möjliggör risktänk och att revisorn kan fokusera på hela verksamheten. När det handlar om att implementera en programvara i byrån tas beslutet av byråledare som beslutar om hur revisorerna på byrån ska arbeta. För att revisorerna på byrån ska lära sig och förstå hur programmen ska användas på rätt sätt erbjuder programvaruleverantören vanligen utbildningar. Gällande revisionsprogram som följer ISA är det viktigt att revisorer som tillämpar programvaran i sitt revisionsarbete förstår standarderna.

När det handlar om att upptäcka bedrägeri och oegentligheter i den finansiella informationen förklarar D. Stenmark att tekniken bidrar till att revisorer enklare kan analysera olika mönster och eventuella avvikelser i klientens bokföring. Redovisning som sker i realtid kan öka möjligheten att revisorn upptäcker felaktigheter direkt. Det är även viktigt att revisorn har en tydlig kommunikation med klienten och har insikt i klientens verksamhet. Det gör att revisorn får insikt om hur verksamheten bedrivs och gällande kontroller.

### **Begränsningar för digitaliseringen**

D. Stenmark menar att de begränsningar som finns för digitaliseringen är att teknik inte kan ersätta den kunskap som revisorn måste ha gällande sin klients verksamhet. Revisorn samlar in information gällande klienten och kan därmed känna av stämningen, vilket kan bidra till att identifiera eventuella riskområden och till att revisorn kan följa riskerna.

D. Stenmark förklarar att lagstiftning som reglerar var och hur företag lagrar redovisningsdata inte hänger med IT-utvecklingen, vilket kan begränsa digitaliseringen i samband med revisionen. Traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd kan även utgöra begränsningar, däremot är det och förväntas bli mer självreglerat. Det kan förklaras av att revisorer och byråer som inte anpassar sig efter förändringar inte kan genomföra ett lika effektivt revisionsarbete, vilket leder till att de inte kan konkurrera med andra byråer. *För att vara*

*konkurrenskraftig krävs tillämpning av teknik och att revisorer kan anpassa sig, men det är även viktigt att revisorn har förmågan att sälja sin revision och kan inta en rådgivande roll (D. Stenmark).*

P. Möcander förklarar att revisionsbyråer sällan byter programvaruleverantör och det är vanligt att en byrå vill ha hela produktportföljen från samma leverantör. Det upplevs därmed inte finnas ett förändringsmotstånd från revisionsbyråer att tillämpa nya program som leverantören utvecklar.

### **Revision i framtiden**

Enligt D. Stenmark förväntas framtidens revision vara mer framåtriktad och innefatta snabbare tillgång till information. Rådgivningen antas få en allt större betydelse, vilket är en effekt av digitaliseringen. Det grundar sig i att tekniken effektiviserar revisionen och gör att revisorer kan få mer tid över till exempelvis rådgivning och utveckla sin egen kompetens. Revisorerna kan på så sätt bli mer specialiserade.

*Framtidens revisionsprogram förväntas utnyttja automatiseringen mer, vilket resulterar i att revisorer enklare kan se helheten vid en revision. Revisorn kommer inte behöva välja ut stickprov, utan programmen möjliggör granskning av hela populationen. Programmen kommer även att stödja datainsamlingen som sker automatiskt. Revisorns analytiska förmåga och bedömning kommer däremot fortfarande att vara viktig, vilket automatiseringen inte kan ersätta. I framtiden kommer revisorer få ökad tillgång till effektivt programstöd under revisionen, vilket kan bidra till att specialisera revisionen (D. Stenmark).*

D. Stenmark förklarar att de kompetenser som ställs på revisorer komma att förändras i framtiden. Idag är det viktigt att revisorn har ett risktänk och det kommer även vara centralt i framtiden. Det är av betydelse att revisorn har kunskap gällande hur IT-baserade system och program kan tillämpas för att kunna identifiera risker. I framtiden förväntas det vara viktigt att revisorer uppvisar säljbar kompetens, vilket innebär att nyttan som revisorn kommer bidra med för klienten måste visas för att kunna sälja in revisionen. Artificiell intelligens kommer att bli allt vanligare, vilket gör arbetet enklare och smidigare.

### **4.2.2 Ingrid Bäckström, Hogia Accounting Products**

I. Bäckström arbetar sedan några år tillbaka på Hogia Accounting Products som utvecklar programvaror till redovisnings- och revisionsbyråer. I. Bäckström är produktägare för bolagets revisionsprogram Hogia Audit och har den teoretiska kompetensen som krävs för hur programmet ska utvecklas. Hon har ansvaret för programmets utveckling och funktion. I. Bäckström har i uppgift att se till att programmet följer lagar och regler, men även att det är användarvänligt för kunderna. Innan hon började arbeta för Hogia arbetade hon ett antal år på en revisionsbyrå efter att hon tagit sin civilekonomexamen.

Hogia Audit är en windowsbaserad programlösning för hela revisionen. Den bidrar till att revisionen uppfyller de krav som ISA, ISQC1 och FAR ställer på dokumentation och kvalitet. Det finns ett stort antal stöd i programmet i form av mallar och beräkningar. Hogia Audit kompletteras ofta med andra programvaror, som Hogia Transaktionsanalys och Hogia Analys. Genom att integrera Hogia Audit med de här programmen kan revisorer få en ökad inblick i sin klients redovisning samt transaktioner för att kunna göra avancerade analyser och effektivisera tidsåtgången i revisionsarbetet. Hogia Audit kan även integreras med Hogias bokslutsprogram Hogia Bokslut för att underlätta revisorernas arbetsprocess genom att revisorn enkelt kan få fram bokslutsmaterial som kan användas som revisionsbevis.

Hogia Audit kan anpassas efter respektive byrå, vilket innebär att det finns möjligheter att göra anpassningar efter både små och stora byråer. Byråer kan ha olika krav gällande programvaran och det är därefter anpassningarna som görs, vilket gör att de får egna installationer. Hogia Audit används därmed som bas och sedan kan byråerna göra vissa val själva. Det kräver att de som ska använda programmet på byråerna har IT-kompetens.

*Intervjun genomfördes den 5 april 2017 kl. 10.00 via telefon.*

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

När det handlar om digitaliseringens påverkan på revisionsarbetet är I. Bäckström väldigt positiv till utvecklingen. Det kan förklaras av att revisorer är yrkesverksamma individer som är effektiva i sin natur och därmed kompletterar digitaliseringen deras yrken genom att kunna använda effektivare processer samt stöd i arbetet.

*Det finns en strävan efter att automatisera det som kan göras automatiserat. Många standarduppgifter kan därför göras på ett mycket snabbare sätt i och med digitaliseringens utveckling. Revisionsbranschen är en väldigt tidspressad bransch och det finns en strävan efter att kunna genomföra arbetet så effektivt som möjligt och då är digitaliseringen en förutsättning.*

Fördelarna med system- och programlösningar i samband med revisionen är att de resulterar i effektivitet i arbetet och enhetlighet på byrån. Revisionsprocessen är i grund och botten densamma, men tillvägagångssättet kan skilja sig åt mycket beroende på bland annat revisor och teammedlemmar vid ett uppdrag. Det är därför fördelaktigt att ha en programlösning som gör att alla arbetar konsekvent. När det handlar om nackdelar finns det inte särskilt många, men en kan vara att det finns en risk att användaren kan göra saker utan att tänka efter.

*Tekniken möjliggör att information kan presenteras i realtid, vilket är någonting som intressenter idag efterfrågar idag. Gällande årsredovisningar är de på en helt annan nivå idag än vad de var för ett par år sedan eftersom det tidigare kunde ta längre tid att få uppgifter medan det idag kan ske mycket fortare. Vid revidering av mindre verksamheter är realtidsinformation vanligen inte lika aktuell som för ett börsbolag, där revisorn granskar mer och gör tidiga uppdateringar.*

En fördel med molnbaserade lösningar är att användaren inte blir lika platsberoende eftersom arbetet kan utföras varsomhelst. Det bidrar till att informationen blir mer lättillgänglig. Nackdelarna berör lagring av informationen. Allt kundmaterial är väldigt känsligt och användarna vill vara helt säkra på att informationen om sina kunder inte kan spridas. Det innebär att det måste finnas backuplösningar och lagringslösningar som är säkra för att sekretessen ska kunna bevaras. Ansvar för informationssäkerheten ligger hos programvaruleverantören i de fall programmet ligger i molnet.

I. Bäckström är positiv till XBRL-formatet eftersom det möjliggör gemensamma riktlinjer och enhetliga processer. Revisorer blir beroende av de möjligheter och verktyg som finns att tillgå på marknaden. Vi måste bli digitala hela vägen och XBRL möjliggör det. I. Bäckström är även positiv till SIE-formatet. Anledningen till det är att ju mer information som kan fås genom ett redovisningssystem, desto bättre, lättare och effektivare blir det för revisorn att kunna få fram underlag och göra analyser. SIE-formatet har stor betydelse för revisionen och I. Bäckström är övertygad om att SIE-filer används i stor utsträckning av revisorer idag. Det möjliggör att revisorer kan spara tid genom att kunna få ut mer information genom digitala

filer, istället för att kolla i pärmar. I och med att SIE är ett svenskt standardformat blir det lätt för revisorer att använda analysverktyg och få fram siffror i jämförelse med när de ska granska utländska bolag.

### **Revisionens tillförlitlighet**

*Tillförlitlig revision är en revision som täcker risker som kan leda till fel i årsredovisningen. Det är revisorns mål att ha en tillförlitlig revision. Även om arbetet sker digitalt kan revisorn aldrig granska allting även fast tekniken bidrar till att det kan göras effektivare. Grunden för en revision kommer ändå vara densamma oavsett om den utförs digitalt eller inte. Revisorsyrket är fortfarande ett yrke som kräver bedömningar, analysförmåga och professionell skepticism. Det kan inte och får inte försvinna bara för att det finns ny teknik för att dokumentera och ta fram underlag.*

Det kan finnas en skillnad på redovisning och revision gällande automatiseringen. Löpande redovisning kan automatiseras på ett annat sätt än revisionen eftersom revisionen kräver mer bedömningar. Revisorn ska kunna utvärdera händelser, identifiera riskerna och se var det finns kontroller, vilket kräver att revisorn har känsla för sina klienter.

### **Revisionsrisken**

Enligt I. Bäckström finns inga risker med den ökade digitaliseringen i samhället, utan det är en utveckling som alla yrken behöver anpassa sig efter. Om inte revisionsbranschen följer utvecklingen kommer ingen vilja arbeta inom området. Det är därmed en självklarhet att tillämpa IT för att behålla medarbetare, däremot är det viktigt att ha förståelse och förmåga att tänka efter trots att det finns digitala verktyg.

I. Bäckström anser att det är viktigt att revisorer får regelbunden utbildning inom IT. Programvaruleverantörer kan inte leverera programvaror om inte användaren förstår hur de ska tillämpas. Revisorer som inte kan hantera programvaran får därmed brister i sin dokumentation och sina analyser.

*Tekniken bidrar med ökade möjligheter att hitta oegentligheter i klientens finansiella information, vilket är på grund av tillgången av digitala verktyg. Den professionella skepticismen och förståelsen måste revisorn ändå ha med sig även om digitala verktyg används. På så sätt kompletterar revisorn och digitala verktyg varandra väldigt bra. I och med att det finns SIE-filer och digitala verktyg kan revisorer göra helt andra analyser som revisorerna annars inte skulle ha tid och möjlighet att göra.*

### **Begränsningar för digitaliseringen**

I. Bäckström ser inte att det finns många begränsningar för teknikens påverkan på revisionen. Det är viktigt att hänga med i teknikens utveckling, särskilt som programvaruleverantör. Ny teknik öppnar snarare möjligheter för programvaruleverantörer, men ibland går teknikutvecklingen snabbare än vad de gör. När det handlar om regelverk är de egentligen inte anpassade efter tekniken. Det är snarare programvaruleverantörer som anpassar tekniken och flöden efter regelverken. Programutvecklare måste därför vara väldigt uppdaterade gällande lagar och regler för att programmen ska följa det.

När det handlar om traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd förklarar I. Bäckström att det alltid kan finnas individer som är motstridiga till teknik och så är det i alla generationsskiften. Det utgör därmed en påverkan på utvecklingen. Den nya generationen vill arbeta med de senaste verktygen och effektiva flöden. Tekniken kan däremot ändå möta lite motstånd. Alla ska hinna lära sig och det är en förändringsprocess, särskilt gällande digitaliseringen

eftersom det går från att ha hela revisionsakten i en pärm till att det är en digital fil som innehåller allt. Det innebär ett arbetssätt som alla användare på byrån ska anpassa sig efter. Individer tar dessutom förändringar i olika takt. Programutvecklare måste tänka att revisorn vill hänga med den digitala utvecklingen och sedan får byråerna arbeta med det. Det är vanligt att programvaruleverantörer erbjuder utbildningar för att användarna på byrån ska få förståelse för programmet.

### **Revision i framtiden**

I. Bäckström förklarar att framtidens revision och arbetssätt förväntas bli effektivare och roligare med hänsyn till digitaliseringens utveckling. Revisionen kommer bli mer "spot on", det vill säga att rätt saker granskas, vilket gör att det blir en effektiv granskning både tids- och kostnadsmässigt. Den digitala utvecklingen är därmed positiv för revisionen.

*Revisionsprogrammen kommer säkert att förändras i framtiden. All lagring kan komma att vara i molnet. En utveckling kan vara att alla snart kommer att dokumentera digitalt. Det besparar arkivkostnader och miljön. Det som kompletterar digitaliseringen är att revisorer måste fortsätta att vara noggranna, logiska och analytiska. Det är viktigt att ha känsla för andra människor och branscher samt att ha kundkontakt. Revisorer måste också ha IT-kunskaper för att kunna använda program.*

### **4.3 Respondent: Informatikexpert**

I avsnittet framförs informatikexperternas perspektiv gällande vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen. Respondenten består av Jürgen Claussen från Högskolan i Borås.

#### **4.3.1 Jürgen Claussen, Högskolan i Borås**

J. Claussen är universitetsadjunkt vid Högskolan i Borås och är till stor del inriktad på revision. Han är utbildad civilekonom med revision som huvudinriktning. J. Claussen har arbetat mycket med IT-frågor i samband med revision samt IT-revision och arbetar idag aktivt med frågeställningar inom de här områdena.

*Intervjun genomfördes den 1 mars 2017 kl. 15.30 via telefon.*

### **Revisionsprocessen**

J. Claussen anser att arbetssättet under revisionsprocessen redan är relativt effektiv eftersom revisorer idag använder både planerings- och granskningsverktyg. I nuläget finns verktyg för att ta fram underlag till revisionen. Under revisionsprocessen är det även väsentligt att kolla på andra områden såsom IT-säkerhet och affärssystem, vilka kan förutsätta specialkompetens.

Den senaste utvecklingen av revisionen har resulterat i en ny typ av revisionsberättelse som är inriktad på *särskilt betydelsefulla områden (SBO)* som måste granskas i företaget. Det innebär att revisionen även ger ett mervärde till ägare som kan ta del av det här arbetet, vilket inte fanns tidigare. Det har betydelse för den informationsasymmetri som kan finnas mellan företagsledning och ägare, då ägarna kan få revisorns utlåtande om riskfyllda områden som ägarna eventuellt inte tidigare hade kännedom om.

När det handlar om revisionens möjlighet att ge en försäkran till intressenter lyfter J. Claussen fram att revisorn ansvarar för uttalanden i revisionsberättelsen. Med hänsyn till olika företagsskandaler som har uppkommit kan det ändå förekomma felaktigheter. Det hjälper därför inte alltid om revisorn har genomfört revisionsarbetet enligt de regelverk som finns. Revisionen ger därmed inte alltid en försäkran till intressenter. En ren revisionsberättelse



säkerställer att det inte förekommer väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, däremot garanterar den inte att allting stämmer.

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

*Arbetsmetodiken som tillämpas under revisionsprocessens faser har inte ändrats särskilt mycket trots den ökade digitaliseringen. Det grundar sig i att processen redan är relativt effektiv och fördefinierad. Det finns även olika arbetsmetoder som tillämpas under revisionsprocessen som är oberoende av teknik. IT-utvecklingen har däremot bidragit till att det finns fler digitala verktyg att tillgå som kan användas för att ta fram underlag till revisionen.*

Fokus har riktats mot kontroller av IT-system eftersom felaktigheter i systemet leder till att den information som presenteras inte stämmer. Det bidrar till att påverka revisionsarbetet. Automatiseringen har lett till att digitala verktyg i form av kontrollprogram byggts in i klientens system, vilka rapporterar direkt till revisionsbyrån. På så sätt minskas arbetsbördan för revisorerna eftersom datainhämtningen är automatiserad. Revisionen har därmed effektiviserats i form av förbättringar och förenklingar.

De delar inom revisionsarbetet som är automatiserade i nuläget varierar beroende på revisionsbyrå, då en del byråer inte har de senaste verktygen medan andra byråer har dem. Rutiner gällande dokumentation är i princip programstyrda, vilka till viss del är digitaliserade och automatiserade för att förhindra att viktig information utesluts. Programvaror som tillämpas vid dokumentationen är i sin tur utvecklade och baseras på ISA. Större byråer har vanligen en IT-stab och kan utnyttja digitaliseringen mer än vad mindre byråer kan. Små revisionsbyråer använder oftast en särskild programvara i revisionsarbetet, vilken inte berörs särskilt mycket av digitaliseringen. Det kan i viss mån däremot leda till att vissa typer av processer som rapportering sker automatiskt.

Det finns både för- och nackdelar med den ökade digitaliseringen i samband med revisionen. Fördelarna är bland annat att snabbare processer möjliggörs och att delar inom revisionsarbetet kan utföras i realtid, vilket innebär en bättre kontroll av verksamheten. Ny teknik bidrar till att information i stor utsträckning kan presenteras i realtid, vilket till stor del möjliggörs av XBRL-formatet. En nackdel med IT-utvecklingen är att det kan leda till ett informationsöverflöde, vilket skapar svårigheter när väsentlig information ska tas fram.

När det handlar om Big Data och molnbaserade lösningar bidrar de till effektivare processer. De kräver en hög kvalitet på företagets interna kontroll samt att systemet för intern kontroll är välfungerande. Det är med hänsyn till att betydande problem annars kan uppstå eftersom det finns stora säkerhetsrisker. Gällande granskningen av den interna kontrollen och IT-system kan det uppstå svårigheter, då vissa situationer kräver specialkompetens för att genomföra granskningen.

### **Revisionens tillförlitlighet**

J. Claussen anser att tillförlitlig revision är en definitionsfråga. Tillförlitlig revision kan vara att kunna lita på revisionsintyg och de uttalanden som revisorn gör i sin revisionsberättelse. En hög tillförlitlighet är ett kvalitetstecken gällande revisionen. Revisorer behöver ha en fungerande revisionsprocess, där uttalanden görs med största möjliga säkerhet och då finns normalt sett en hög kvalitet i revisionsarbetet.

Vidare nämner J. Claussen att tekniken säkerligen kan medföra stora konsekvenser för revisionens tillförlitlighet. I framtiden kan revisorer troligen utgå från att redovisningsdata

stämmer i respektive system. System byggs ihop och olika typer av kedjekonteringar kan eventuellt göras från ett system till ett annat system och kontrollera att transaktionen är rätt bokförd. Revisorn behöver därmed inte granska den här delen, utan kan istället fokusera mer på andra saker som kan bidra till att öka tillförlitligheten i revisionen. Intressenter kan eventuellt förvänta sig att tekniken kommer att resultera i att allting kommer gå snabbare. Det kan därför finnas förväntningar gällande att revisorer ska göra snabbare revideringar samt att de snabbt ska kunna upptäcka fel i systemen och vara mer tillförlitliga.

Gällande IT-revision har den en stor roll när det handlar om de moderna systemen, som affärssystem och redovisningssystem. Det är med anledning att det mesta idag är digitaliserat och automatiserat. IT-revisionen syftar därigenom till att bekräfta att revisorns påståenden och uppgifter stämmer.

### **Revisionsrisken**

Gällande risker med den ökade digitaliseringen avseende revisionen nämner J. Claussen att revisionsrisken påverkas, vilken innefattas av inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. Risken kan minskas genom att mycket blir automatiserat och att det finns kontroller som är inbyggda i systemen. Revisorer kan planera relativt mycket, vilket bör minska revisionsrisken när det handlar om revisorns uttalanden. Samtidigt finns det risker när det handlar om IT-säkerhet eftersom risken ökar om IT-systemet är öppet. Ett öppet system som används för XBRL-transaktioner ökar i sin tur revisionsrisken. Säkerhetsrisker som dataintrång kan uppstå, då systemet oftast ligger i molnet vilket kan vara tillgängligt för obehöriga. IT-utvecklingen kan därför medföra att revisionsrisken både kan öka och minska.

J. Claussen anser att det är väldigt viktigt att revisorer får regelbunden utbildning inom IT för att kunna utföra en revision och få insikt i de risker som kan uppstå vid IT-användning. Genom ökade IT kunskaper kan revisorer även bedöma när de behöver hjälp från exempelvis IT-revisorer.

### **Begränsningar för digitaliseringen**

Enligt J. Claussen finns det begränsningar för teknikens påverkan på revisionen, vilka bland annat kan bestå i lagstiftning. Regelverk som bokföringslagen är inte anpassade efter de tekniska förutsättningar som finns idag. I bokföringslagen omfattas inte molnbaserade lösningar, som har en stor påverkan på redovisningssystem och därmed även på revisionen. Det innebär att det finns lagar i Sverige som inte har anpassats efter digitaliseringens utveckling. Andra begränsningar är traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd. De här aspekterna beror på arbetsförhållanden på respektive revisionsbyrås kontor. Äldre revisorer som inte är vana vid IT kan bidra till att utgöra ett förändringsmotstånd. Revisorer är däremot tvungna att anpassa sig efter teknikens utveckling eftersom de granskar IT-system och digitaliserad data.

### **Revision i framtiden**

*Digitaliseringens utveckling förväntas leda till att utgångspunkten för framtidens revision kommer grundas i att all redovisningsdata är korrekt redan från början. Revisionen kommer att ske i realtid där systemen upplyser om när det sker avvikelser. I framtiden kommer fokus därmed riktas på kontroller och risker vid stora transaktioner. Revisorer kan få tillgång till mycket information om händelser, vilket kan innebära radikala förändringar för revisionen. Det grundar sig i att revisorer inte aktivt behöver leta efter avvikande information.*

I framtiden förväntas revisorns och revisionens roll att bli förändrad. Mindre fokus kommer att riktas mot detaljgranskning. Om revisorer har rätt verktyg kommer de att få en bra bild av

verksamheten och om säkerheten gällande tekniken som tillämpas. Kommunikationen mellan revisorer och företag kan därmed komma att förbättras. I framtiden kan det tänkas att andra tjänster såsom konsulttjänster kommer att efterfrågas om det blir tillåtet. I framtiden kan revisorer komma att arbeta mer proaktivt än vad de gör idag.

De kompetenser som krävs idag kommer även vara en förutsättning i framtiden på grund av de regelverk som finns. Regelverken kan komma att bli alltmer komplicerade, vilket kräver kompetens. Både IT- och verksamhetskompetens kommer att vara viktigt i framtiden, vilket gör att det är betydande att ha kunskap och förståelse för organisationen. För att förbereda sig för en framtid som är mer IT-baserad är det viktigt att revisorer får utbildning samt att revisorer specialiserar sig på särskilda system som granskas. Det kan därmed underlätta arbetsprocessen. Tillgång till IT-expertiser är viktigt och för att kunna hantera en alltmer IT-baserad framtid är det av betydelse att ha kännedom om var riskerna kan finnas. Det kommer krävas mer kompetens av revisorer och djupare kompetens inom särskilda områden.

#### **4.4 Respondent: Företrädare för branschens tillsynsmyndighet**

I avsnittet framförs tillsynsmyndighetsföreträdarens perspektiv gällande vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen. Respondenten består av Per Johansson som är myndighetschef för Revisorsinspektionen

##### **4.4.1 Per Johansson, Revisorsinspektionen**

P. Johansson är sedan drygt ett år tillbaka myndighetschef för Revisorsinspektionen, som är en statlig myndighet vars uppgift är att hantera revisions- och revisorsfrågor samt bedriva tillsyn över den lagstadgade revisionen i Sverige. P. Johansson har tidigare arbetat för Riksrevisionen, som granskar alla statliga myndigheter och bolag i Sverige, där han arbetade i ungefär sex år som chef för olika avdelningar och enheter både bestående av effektivitetsrevision och finansiell revision. Innan dess arbetade P. Johansson som ansvarig revisor för UNHCR:s internrevision på FN:s Office of International Oversight Services (OIOS) i New York. Dessförinnan var han ämnesråd och ansvarig för revisionsfrågor på finansdepartementet i sju år och innan dess var han chef för internrevisionen på olika myndigheter. Han började sin karriär på en mindre revisionsbyrå som blev uppköpt av PwC.

*Intervjun genomfördes den 24 mars 2017 kl. 9.00 via telefon.*

##### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Revisorer ägnar idag mycket tid på planering av revisionen. En viktig följd av digitaliseringen är att realtidsinformation är och ska vara korrekt. Digitaliseringen kan bidra till att de enkla delarna i genomförandet kan gå fortare, vilket resulterar i att mer tid kan ägnas till bedömning och analys. Företags årsredovisningar och rapportering kan även komma att bestå av mer än de finansiella delarna, vilket exempelvis omfattar kvalitet och hållbarhet. Fokus riktas då mer mot mjuka värden, vilket i vissa delar liknar effektivitets- och verksamhetsrevision i den offentliga sektorn.

*Det är viktigt att lära sig hantverket inom revision trots att IT-utvecklingen medför automatiserade tekniker. Det är därmed av betydelse att ha förståelse för revisionsprocessen och förmågan att se var riskerna ligger. Den förståelsen måste revisorer ha annars finns risken att det blir felaktiga analyser när de görs utifrån underlag som tas fram av datorer. Problematik kan annars uppstå gällande att förstå processer om datorer övertar mycket av arbetet. Det är därför viktigt att hitta en balans. Den kritiska skepticismen hos revisorn måste finnas kvar.*

*Digitaliseringen är en trend som många pratar om, vilken möjliggör olika lösningar att gå från papper till digitalt. Information kan delas och den blir lättillgänglig. Revisionsarbetet kan stödjas genom tillämpning av program som kan granska stora transaktionsmängder.*

P. Johansson förklarar att den mest intelligenta datorn som finns idag lär sig själv och kan utföra arbetsuppgifter som tidigare gjordes av människan. Det är främst de enkla arbetsuppgifterna som kan utföras av datorer, men revision är inte enkelt i alla dess delar utan innefattar även komplicerade delar. Revisorerna kommer inte att försvinna bara för att mer av arbetet görs av datorer. De måste ändå dra slutsatser och analysera det som datorerna gör. Revisorsyrket kan däremot komma att se annorlunda ut med andra arbetsuppgifter. När det handlar om god sed i samband med revisionen finns det två delar, vilka är revisions sed och revisors sed. Revisions sed innefattar själva revisionsarbetet och revisors sed handlar om yrkesetiken och vilka bedömningar revisorn gör. Digitaliseringen kan komma att påverka revisions seden, men inte revisors seden.

Digitaliseringen gällande revisionsarbetet påverkar Revisorsinspektionens arbetssätt genom att myndigheten övergår från pappersakter till en ökad digitalisering och uppbyggande av en IT-plattform. I tillsynsverksamheten, liksom byråerna, finns tillsyns- och granskningsprogram att utgå ifrån. De små och medelstora byråerna har en bra bit kvar gällande digitaliseringen, medan de fyra stora byråerna ligger väldigt långt fram i utvecklingen. Det måste Revisorsinspektionen förhålla sig till eftersom de granskar små och medelstora samt stora byråer.

Utvecklingen av molnbaserade lösningar leder till att rikta fokus mot cybersäkerheten. När information lagras utanför ägarens kontroll ökar riskerna. Gällande XBRL som är ett standardformat för digital information förväntas det få en större betydelse i framtiden. Både företag och myndigheter börjar satsa på det och i framtiden kan det säkerligen bli mer satsningar inom området. För tillsynsmyndigheten kommer säkerligen sådana format användas vid bokslut och liknande på ett helt annat sätt i framtiden.

Utifrån ett brett perspektiv anses inte den tekniska utvecklingen gällande information i realtid ha kommit så långt. Det är något som förväntas ske inom en väldigt snar framtid. Det finns däremot säkert mer avgränsade system som kan möjliggöra information i realtid idag.

*Det som inte har inträffat gällande digitaliseringen är att man inte har kommit på de riktigt intelligenta och bra tjänsterna som eventuellt skulle kunna hjälpa till mer praktiskt i revisionsarbetet, vilka identifierar riskerna samt genomför analyser och delar av revisionen. Där är vi inte riktigt än, men man arbetar hårt för att hitta de tjänsterna och produkterna. Inom fem år förväntas man ha kommit en bra bit, men det är svårt att säga hur revisionen och tillsynen kommer att påverkas.*

### **Revisionens tillförlitlighet**

Förtroende är en central aspekt för revisionens tillförlitlighet. Revisionen är förtroendeskapande och intressenter ska kunna lita på sitt strategiska och ekonomiska beslutsfattande som görs utifrån rapporterna. Det kräver att revisionen är rättvisande för att kunna skapa ett tryggt beslutsfattande. Enligt P. Johansson finns det tre delar som utgör en tillförlitlig och förtroendeingivande revision, vilka omfattar *kompetenskrav*, *normering* och *tillsyn*. En kvalificerad revisor uppfyller kompetenskraven och det krävs även att revisorn upprätthåller samt utvecklar kompetensen. Revisorn arbetar dessutom utifrån bestämda standarder samt står under tillsyn.

*Tekniken medför konsekvenser för revisionens tillförlitlighet. Revisorsseden, det vill säga hur bedömningar görs, kommer däremot inte att förändras. Det som förändras är revisionsleden, som utgörs av själva revisionsarbetet. Tekniken kan då bidra till att revisorn inte missar några väsentliga risker. Det är därför viktigt att revisorn kan lita på datorer och har en förståelse för dem. Det kräver kunskap om IT och en analysförmåga, vilket säkerligen kommer att bli väldigt viktigt för den framtida revisionen. Det kan därmed komma att ställas andra kompetenskrav på revisorer.*

### **Revisionsrisken**

P. Johansson anser att det är viktigt att revisorer får regelbunden utbildning inom IT. Anledningen till det är att revisorer måste få utbildning inom området om de ska arbeta med uppgifter som kräver IT-kunskaper. Revisorer genomgår en omfattande praktisk och teoretisk utbildning på byråer, vilket gör det naturligt att krav på kunskaper inom IT även ställs här och inte på den akademiska nivån. Detaljkrav ska inte läggas in för tidigt.

Tekniken medför ökade möjligheter att upptäcka oegentligheter i den finansiella informationen eftersom revisorer enklare kan identifiera avvikande transaktioner. Idag väljs transaktioner ut baserat på väsentlighet, men tillämpas kraftfulla program som kan granska allt finns det större möjligheter att upptäcka oegentligheter. Det resulterar i att revisorn kan hitta avvikande transaktioner samt se hur frekventa de är.

### **Begränsningar för digitaliseringen**

P. Johansson anser inte att det finns några begränsningar för teknikens påverkan på revisionen. Gällande existerande regelverk och i vilken utsträckning de är anpassade till den teknik som finns idag finns det däremot mycket att arbeta med. System måste även anpassas efter de regler och krav som införs. När nya regler införs blir inte dess effekter märkbara förrän några år efter, vilket innebär att det tar tid för att se hur implementeringen fungerar.

Gällande traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd inom revisionen är det någonting som byråerna måste hantera och det är en generationsfråga. Byråerna anställer många människor och därmed kommer det säkerligen inte att utgöra någon begränsning mot teknikens påverkan på revisionen.

### **Revision i framtiden**

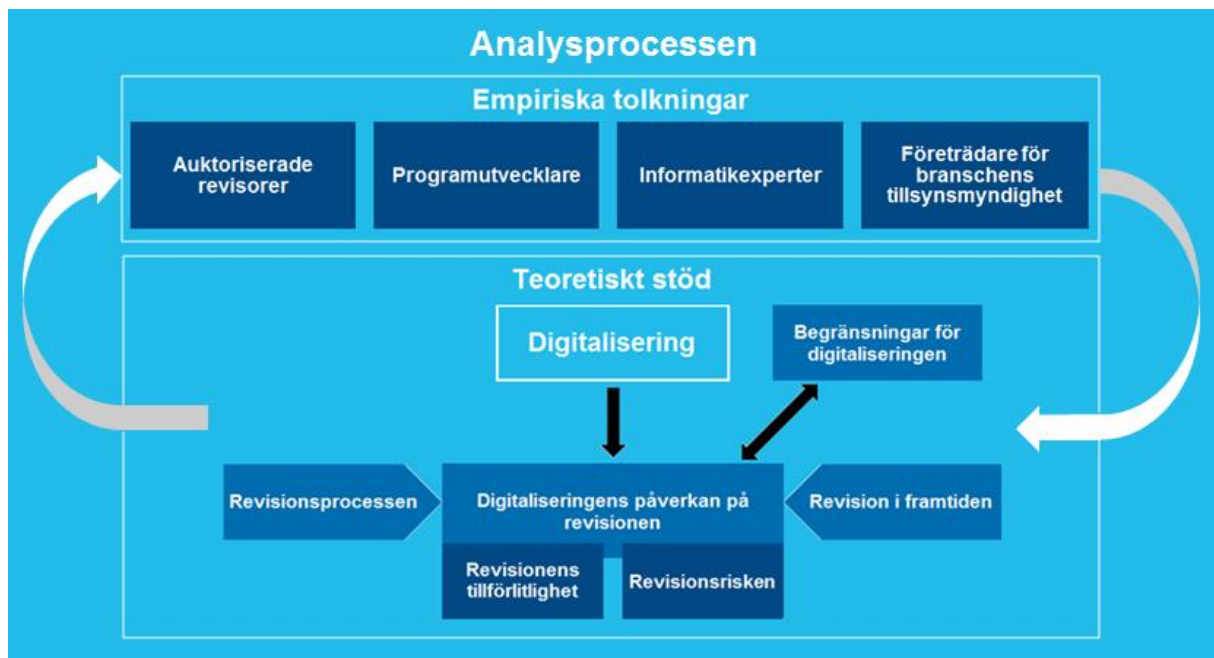
Enligt P. Johansson är framtidens revision och arbetssätt svår att förutse, men fokus kommer troligen riktas mer mot kvalitativa mått, såsom hållbarhet, samt realtidsinformation. I framtiden förväntas andra tjänster inom branschen efterfrågas, vilka bland annat kommer vara inriktade på kvalitet och hållbarhet. Det är även viktigt att revisorer kan ta emot klienterna och ha en stark integritet, vilket kommer vara viktigt i framtiden.

Det förväntas ske en förändring gällande kraven som ställs på revisorns kompetenser. Kravet på en akademisk utbildning kommer fortfarande finnas kvar, däremot kan det ske en minskning av detaljkrav. Det kommer ske i den bemärkelsen att det inte kommer ställas lika höga krav gällande specifika kurser på akademisk nivå, utan mer generella krav och på så sätt blir det en större frihet. Mycket av utbildningen kommer även att ske praktiskt. Kraven på revisorns kompetenser kan komma att anpassas mer mot övriga Europa, då det idag finns betydligt högre akademiska krav i Sverige än i de europeiska grannländerna.

## 5 Analys

I kapitlet framförs en analys av det empiriska materialet med stöd av den teoretiska referensramen. Analysen inleds med studiens analysmodell och är strukturerad utifrån studiens nyckelbegrepp: revisionsprocessen, digitaliseringens påverkan på revisionen, begränsningar för digitaliseringen och revision i framtiden. Syftet med analysprocessen var att få fram ett resultat som kan utgöra ett underlag för att besvara problemformuleringen gällande vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen samt hur det påverkar revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken. Det är med anledning till att vi sedan skulle kunna beskriva och skapa en förståelse för fenomenet.

### 5.1 Analysprocess



Figur 4. Studiens analysmodell

Figur 4 illustrerar studiens analysmodell som är utvecklad för att skapa en tydlig förståelse för vårt tillvägagångssätt under *analysprocessen*. För att skapa en helhetsförståelse för fenomenet, likt den hermeneutiska ansatsen, pendlade vi mellan de *empiriska tolkningarna* och det *teoretiska stödet*. Pilarna mellan dem illustrerar att vi analyserade tolkningarna av de olika respondenternas perspektiv genom att dessutom tillämpa den teoretiska referensramen som stöd. Analysens struktur tydliggjordes genom att vi använde studiens nyckelbegrepp som huvudteman vid analysprocessen. Genom pendling mellan respondentkategorierna fick vi förståelse för vilken påverkan digitaliseringen har på revisionen. Den här cirkulariteten gav oss möjlighet att få en djup förståelse för meningen. Tillämpningen av en abduktiv ansats ledde till att vi kunde utveckla den empiriska datan samt förädla teorin.

### 5.2 Revisionsprocessen

Revisionen syftar till att revisorn ska upprätta en revisionsberättelse där uttalanden görs gällande årsredovisning, bokföring och förvaltning. Revisionsarbetet består i en revisionsprocess bestående av faserna planering, granskning och rapportering (FAR, 2006). Revisorernas och informatikexpertens uppfattningar gällande processen är att den idag är välutvecklad och effektiv. Det kan förklaras av att processen och dess faser utgår från ramverk som tydliggör genomförandet av revisionen. Arbetssättet vid varje revision måste däremot

anpassas efter respektive klient. En förklaring till det kan vara att företag är olika, vilket bidrar till varierande förutsättningar för respektive revision (FAR, 2006). Revisorerna belyser att revisionsprocessens faser är oförändrade, men arbetssättet kan förändras med hjälp av användning av IT. Faserna anses vara viktiga men förslag till förbättringar gällande arbetssättet kan ges, vilket tyder på att det finns förbättringspotential för att revisionen ska bli effektivare.

### 5.2.1 Planering

Revisorerna förklarar att planeringen bidrar till att skapa förutsättningarna för granskningen, men också för att få processen effektiv. Planeringen utgör en betydande del i revisionsprocessen (FAR, 2006). Revisorerna menar att planeringen tydliggör var granskningsinsatserna ska riktas och vad som ska göras under revisionen. Det kan enligt revisorerna göras effektivt med tillämpning av digital teknik som exempelvis planeringsverktyg.

Vid planeringen genomförs en *väsentlighetsbedömning* som kräver att revisorn har förståelse för sin klients verksamhet (FAR, 2006). Enligt revisorerna och D. Stenmark är det viktigt att revisorn kan samla in tillräckligt med information gällande verksamheten för att kunna genomföra en riskbedömning. Samtliga respondenter förklarar att det är viktigt med IT-kunskaper. Revisors IT-kunskaper är väsentliga under processen för att förstå klientens verksamhet (Axelsen et al., 2017).

Revisorerna förklarar att fokus vid planeringen främst är på *riskbedömning*. Digitala verktyg gör det enklare att identifiera risker, vilket ger revisorer insikt gällande väsentlighet och risk. J. Bengtsson anser att det bör vara mer planering, vilket grundas i att revisorn ska ha tillräckligt med information. Tekniken kan därmed vara till stor nytta genom att möjliggöra granskning av större mängder data och information. IT kan därför leda till att planeringen kan grundas på tillräcklig information som är aktuell, däremot betyder inte det att fasen blir mer tidskrävande utan att den istället kan bli effektivare.

D. Hamilton, A. Carlsson och J. Claussen menar att digitaliseringens utveckling gällande möjliggörandet av realtidsinformation riktar fokus på kvaliteten i företagets interna kontroll, vilket är med anledning till att säkerställa att informationen som presenteras är korrekt. Vid *bedömning av den interna kontrollen* genomför revisorn en bedömning av företagets internrevision (Desai et al., 2017), som övervakar den interna kontrollen (Alzeban & Gwilliam, 2014). Internrevisionens fokus riktas alltmer mot att identifiera risker (Munteanu & Zaharia, 2014). Det innebär att bedömningen av internrevisionen kan resultera i att ha stor betydelse för att upptäcka riskområden, vilket gör att det är viktigt att bedömningen är välgrundad. Om internrevisionens bedömning av den interna kontrollen anses tillförlitlig kan revisorer använda den som stöd vid sin egen bedömning. Det kan resultera i att den här delen av revisionen blir mer tidseffektiv, snarare än om den inte bedöms vara tillförlitlig.

### 5.2.2 Granskning

Granskningen syftar till att ge underlag för de ställningstaganden som revisorn uttalar sig om i revisionsberättelsen (FAR, 2006). Enligt respondenterna leder realtidsinformation till att rikta mer fokus på kvaliteten på företags interna kontroll. Företags vars interna kontroll bedöms vara av hög kvalitet resulterar i att det är lämpligt att revisorn genomför *granskning av kontroller* för att bestyrka den interna kontrollens tillförlitlighet (FAR, 2006). Det kan vara en förklaring till att samtliga respondenter anser att revisors IT-kunskaper är av stor betydelse. Kunskaperna kan resultera i att påverka revisionsrisken eftersom kompetens kan krävas för att kunna testa olika kontrollmoment.

J. Bengtsson förklarar att revisionens fokus riktas alltmer på analytisk granskning. Analytisk granskning omfattas av *substansgranskning* (FAR, 2006). Den ökade digitaliseringen kan vara en anledning till att analytisk granskning fått en större betydelse för revisionen, vilket kan förklara att fokus riktas på IT-systems tillförlitlighet. Analytisk granskning kan leda till att indikera vilka riskområden som bör granskas mer ingående (FAR, 2006). Genom stöd av digitala analysverktyg kan möjligheten att identifiera sådana områden förenklas, eftersom tekniken kan leda till revisorer kan granska hela populationer av transaktioner snarare än stickprov. Tekniken kan därför bidra till att effektivisera granskningsfasen och göra att den grundas på tillräckligt med information, vilket kan stärka revisionens kvalitet.

### 5.2.3 Rapportering

Rapporteringen resulterar i att påverkas av digitaliseringens utveckling eftersom både planeringen och granskningen i stor utsträckning involverar tillämpning av IT. Den anonyma revisorn förklarar att arbetssättet vid rapportering av *revisionsberättelsen* däremot inte påverkas mycket av digitaliseringen eftersom den sker manuellt. Rapporteringen sker till företagets olika beslutsfattare (FAR, 2006). Det är därmed viktigt att den teknik som tillämpas vid upprättande av finansiell information är tillförlitlig eftersom att den påverkar informationens tillförlitlighet.

Revisorerna anser att revisionens betydelse i samband med den informationsasymmetri som kan finnas mellan företagsledning och ägare handlar om att revisorn ska säkerställa att informationen som presenteras stämmer och utgår från lagstiftning. Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv är det i enlighet med att revisionen syftar till att försäkra att de finansiella rapporterna är korrekta. Enligt J. Claussen är olika företagsskandaler däremot ett tecken på att det ändå kan förekomma felaktigheter i revisionsberättelsen. Revisorerna menar att en tydlighet och transparens i rapporteringen är väsentliga aspekter för att kunna möta intressenternas krav på information. En transparens i revisionen kan resultera i att reducera både förtroendegapet mellan företagsledning och ägare, men även förväntningsgapet som finns mellan intressenter och revisorer. Transparensen kan komma att förbättras genom att tekniken möjliggör en kontinuerlig rapportering. Det kan däremot finnas svårigheter att uppfylla ägarnas krav om de efterfrågar annan information än den som ska presenteras utifrån lagstiftning.

## 5.3 Digitaliseringens påverkan på revisionen

Samtliga respondenter anser att digitaliseringen har en viktig och positiv påverkan på revisionen eftersom revisionsarbetet kan effektiviseras. Den leder till att skapa nya möjligheter och utgör ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess (Shumate & Brooks, 2001). Respondenterna förklarar att digitaliseringen har gjort att större delar av revisionsarbetet har övergått från hantering av pappersdokument till digitala format, vilket framförallt har skett under de senaste åren. Data och information har därmed blivit mer lättillgängliga. Revisorerna nämner att det däremot förekommer hantering av pappersdokument, dock i liten utsträckning. Enligt den anonyma revisorn levererar klienter fortfarande en del material i pappersform och det tar längre tid att omvandla det till digitalt format än att placera det i pärmen. Risken med att förvara material i pärmen kan vara om den försvinner, medan digitalt material är mer tillgängligt.

Revisorerna och D. Stenmark förklarar att IT-utvecklingen påverkar revisorers arbetssätt genom att möjliggöra granskning av hela populationen av transaktioner, snarare än stickprov. Det kan ske genom att klienten levererar digitala filer till revisorn, som sedan kan analysera samtliga transaktioner genom tillämpning av programvaror. Programvaror kan bidra till att



upplysa om risker och avvikelser (Wagner, 2016). Digitaliseringen möjliggör därmed nya tekniker som kan stödja revisionen och att traditionella processer kan utvecklas. Genom att revisorer kan använda sig av programlösningar vid sina arbeten leder till en mer enhetlighet på byrån, vilket kan resultera i att skapa en tydligare struktur på hur revisionen ska genomföras.

Den årliga revisionen grundas enbart på historisk data, vilket gör att intressenter inte ser revisionen som användbar (Lombardi et al., 2014). Enligt samtliga respondenter möjliggör digitaliseringen att information kan presenteras i realtid. En ökad digitalisering möjliggör en mer kontinuerlig revision som baseras på realtidsinformation (Alles et al., 2004; Wagner, 2016). P. Johansson förklarar att utvecklingen gällande att kunna presentera information i realtid inte har kommit så långt idag, men att det kommer att utvecklas alltmer inom en snar framtid. Det kan vara en förklaring till att utvecklingen av både redovisningen och revisionen har hamnat efter då intressenter efterfrågar information i realtid (Lombardi et al., 2014). Den anonyma revisorn menar istället att intressenterna säkerligen anser att den årliga revisionen är aktuell och i realtid. Det förklaras av att efterföljande kontroller görs fram tills att revisionsberättelsen är undertecknad. D. Hamilton och P. Johansson menar att det är viktigt med en fungerande kontrollprocess för att informationen ska vara i realtid och korrekt. Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv skulle en mer kontinuerlig rapportering av information kunna bidra till att minska agentproblemen som kan uppstå till följd av informationsasymmetrin. Det kan resultera i ett effektivare informationsflöde, vilket gör det lättare för principalen att kontrollera agentens agerande.

Digitaliseringen anses enligt samtliga respondenter främst medföra fördelar för revisionen, vilket grundas i att IT-utvecklingen möjliggör nya tekniker som resulterar i en effektivare revision. Gällande nackdelar som digitaliseringen medför finns det däremot olika uppfattningar. A. Carlsson ser inga nackdelar med utvecklingen, utan menar att det istället handlar om att kunna anpassa sig när det blir alltmer digitaliserat. J. Claussen förklarar att utvecklingen kan leda till ett informationsöverflöde, vilket kan göra det svårt att ta fram väsentlig information. Enligt J. Bengtsson kan det dessutom finnas många felkällor, vilket kan leda till att skapa utmaningar gällande att säkerställa att information är korrekt. Det kan därmed vara svårt att säkerställa att klientens program är pålitliga och att inga manipulationer har gjorts i informationen. Det kan i sin tur vara en förklaring till att utvecklingen leder till att revisorer behöver förlita sig mer på IT-experten än tidigare.

### **Automatisering**

Automatiseringen har enligt J. Claussen möjliggjort automatiserad datainhämtning, vilket minskar arbetsbördan för revisorer. Automatiseringen kan stödja revisionen genom att reducera tidskrävande arbetsuppgifter, vilket gör att revisorn kan fokusera mer på analyser (Lombardi et al., 2014). Det kan vara en förklaring till att I. Bäckström förklarar att det finns en strävan efter att automatisera det som går att automatisera. Samtliga respondenter förklarar att bedömningsaspekten utgör en viktig del inom revisionen, vilken automatiseringen inte kan ersätta. Mänskliga bedömningar är en förutsättning för revisionen och det kan inte automatiseringen ersätta, utan de krävs för att säkerställa att den information som presenteras stämmer. Automatiseringen kan däremot bidra till att reducera arbetsuppgifter som är tidskrävande (Lombardi et al., 2014). Revisorns bedömning utgör grunden för revisionen (Li & Chen, 2015). Det kan vara en anledning till att det måste finnas en bedömning som inte är automatiserad för att revisorn ska kunna se helheten. Det kan förklara att det viktigt att revisorer kan hantverket inom revision trots en ökad automatisering. D. Stenmark anser inte att automatiseringen leder till att revisorer förlorar helhetstänket, utan att fokus istället kan

riktas mer mot analytisk granskning. Motsatsvis anser P. Johansson att det kan bli problematiskt om datorer övertar för mycket av arbetet eftersom det blir en minskad förståelse. Det krävs därför förståelse för processen eftersom det annars riskerar att bli felaktiga analyser utifrån de underlag som datorer presenterar. Det krävs förståelse för automatiseringen för att kunna tillämpa en kontinuerlig revision (Alles et al., 2008). Tekniken kan därmed ses som en möjliggörare, snarare än drivkraften till processer. Bedömningar behövs även för att revisorer ska kunna försäkra att information från informationssystem är korrekt (Lombardi et al., 2014). Det resulterar i att revisionen vanligen kräver aktiva val och bedömningar gällande arbetssättet, vilket gör att det inte är mycket som sker helt automatiskt.

### **Standardisering**

Respondenterna anser att digitala verktyg och standarder leder till att effektivisera revisionen. Samtliga programutvecklare är positiva till standardformat eftersom de bidrar till att skapa gemensamma riktlinjer och enhetliga processer. XBRL är ett digitalt standardformat som används vid finansiell rapportering (Robb et al., 2016). P. Möcander förklarar att standarden gör att data kan flyttas mellan olika IT-system. Det kan förklaras av att XBRL förbättrar utbytet och analyser av data (Piechocki et al., 2007). Det empiriska materialet visar att det finns skillnader i kunskap gällande XBRL. Samtliga revisorer har inte stor erfarenhet av XBRL i samband med revisionsarbetet. A. Carlsson menar dessutom att standarden inte förväntas få någon större påverkan på revisionen. P. Johansson menar istället att standarden förväntas få en större betydelse i framtiden, vilket gäller för både företag och myndigheter. XBRL kan då komma att tillämpas i större utsträckning vid bokslut och liknande.

J. Claussen anser att XBRL möjliggör att information kan presenteras i realtid. Det resulterar i en mer dynamisk analys när det kombineras med dess möjligheter till historisk data (Lombardi et al., 2014). Enligt J. Claussen kan delar av revisionsarbetet därför utföras i realtid, vilket leder till en bättre kontroll av verksamheten. Data i XBRL-format kan förbättra revisionen genom bättre analyser och riskbedömningar av klienter (Lombardi et al., 2014). En risk som J. Claussen belyser är att ett öppet system som används för XBRL-transaktioner ökar revisionsrisken, vilket därmed kräver inbyggda kontroller i systemen.

Digitaliseringens utveckling har möjliggjort användning av standardformatet SIE, vilken enligt respondenterna har en stor betydelse för revisionen. I. Bäckström förklarar att SIE-formatet bidrar till att mer information kan fås genom ett redovisningssystem, vilket leder till att revisorer enklare och effektivare kan få fram underlag till sina analyser. Det kan förklaras av att revisorn enkelt kan få tillgång till klientens data, som sedan kan analyseras i revisionsprogram med olika analysverktyg. SIE-formatet gör att data enkelt kan flyttas mellan system och möjliggör utbyte av data mellan program, vilket kan ske mellan klienten och revisorn. Det resulterar i att effektivisera kommunikationen mellan parterna, vilket kan vara en anledning till att flertalet klienter väljer att leverera SIE-filer. En begränsning kan däremot vara om kunden använder mer manuella arbetssätt och inte förstår hur de kan använda SIE-filen. P. Möcander och I. Bäckström förklarar att SIE-formatet är unikt för Sverige, vilket kan vara en förklaring till att de större systemen inte hanterar SIE-filer.

### **Molnbaserade modeller**

Respondenterna förklarar att IT-utvecklingen har möjliggjort användning av molnbaserade lösningar, vilket anses bidra till en ökad tillgänglighet av information och flexibilitet. Molnbaserade lösningar möjliggör lagring av data från olika platser (Sookhak et al., 2017). D. Hamilton och den anonyma revisorn förklarar att respektives byrå har en plattform där

klienten kan lägga upp information, vilket leder till att effektivisera kommunikationen mellan revisor och klient. Revisorerna och P. Möcander betonar att lagring i molnet bidrar till att förbättra kommunikationen mellan parterna samt till en effektivare revision. Det innebär att molnlösningar resulterar i att möjliggöra digital informationsdelning och förutsätter en hög IT-säkerhet.

Samtliga respondenter nämner säkerhetsrisker i samband med molnbaserade lösningar. Idag finns det däremot starka krypteringsprogram som enligt J. Bengtsson gör att säkerhetsrisken är liten. Respondenterna förklarar att informationen är säkrad för att ingen obehörig ska få tillgång till den. Om programvaran ligger i molnet ska programvaruleverantören säkerställa att informationen är säkrad. Konsekvenserna kan annars leda till att sekretessbelagd information läcker ut och felaktiga analyser. Det kan i sin tur leda till att skada byråns varumärke och klientens verksamhet, vilket innebär att det är viktigt att det finns en hög säkerhet. A. Carlsson förklarar att informationen är känslig och att säkerheten är det viktigaste. Företag måste ta hänsyn till informationssäkerhet vid lagring i molnet (Hu et al., 2016). Risken kan därför öka när information lagras utanför ägarens kontroll. Lagring i molnet kan leda till bristande kontroll och fysisk besittning över data (Sookhak et al., 2017).

### **Big Data**

Respondenterna anser att digitaliseringen har bidragit till en effektivare revision, vilket möjliggörs genom att revisorer kan hantera mer data och information. Digitaliseringen har resulterat i användning av Big Data, vilket har lett till att användare kan analysera större mängder data. Det kan i sin tur leda till att möjliggöra bättre beslutsfattande, vilket kan resultera i att revisorer kan ge ett ökat mervärde till klienten genom att bättre analyser kan utföras. Det innebär att fokus kan riktas mot värdet i den datan som finns (Li & Chen, 2015). Enligt J. Claussen leder Big Data till att rikta fokus mot att den interna kontrollen och systemet för intern kontroll är av hög kvalitet samt tillförlitlig. Anledningen till det kan vara för att minimera säkerhetsrisker.

#### **5.3.1 Revisionens tillförlitlighet**

Respondenterna anser att tillförlitlig revision innefattar presentation av korrekt information, som därmed inte innehåller väsentliga felaktigheter. Det innebär att revisorn ska följa den lagstiftning som gäller för att kunna försäkra att företagets redovisning har upprättats korrekt (Carrington, 2014). En konsekvens av revisionsskandaler som har inträffat är att revisionens tillförlitlighet har skadats, där regler inte följts. Det har skapat ett behov av att tillämpa IT för att utföra en mer kontinuerlig revision som är aktuell och exakt (Alles et al., 2004). Det kan resultera i en mer tidsenlig revision som leder till att intressenter kan finna ett ökat värde i de finansiella rapporterna.

Samtliga respondenter anser att digitaliseringen har en positiv påverkan på revisionens tillförlitlighet. Det förklaras av att digitaliseringen möjliggör fullständiga analyser av hela populationer genom användning av exempelvis SIE-filer. Det bidrar till ökade möjligheter till bättre analyser och att identifiera avvikelser, vilket stärker revisionens tillförlitlighet och kvalitet. I. Bäckström förklarar att revisorer inte kan granska allting trots digitaliseringen, däremot betonar att tekniken möjliggör att granskningen kan utföras effektivare. Revisionen kräver däremot fortfarande att revisorer kan genomföra bedömningar, analyser och har en professionell skepticism. Analysverktyg kan tillämpas för att tydligare kunna identifiera risker, vilket bidrar till att reducera risken för manuella misstag. P. Johansson förklarar att revisionsleden kan komma att förändras eftersom tekniken påverkar själva revisionsarbetet. Det kräver att revisorer har kunskap om IT och en analysförmåga. D. Stenmark betonar också

teknikens positiva påverkan på tillförlitligheten eftersom den möjliggör information i realtid. Genom en ökad tillförlitlighet för de finansiella rapporterna kan revisorns försäkran av den finansiella informationen stärkas, vilket kan reducera agentproblemen som informationsasymmetrin medför.

### **Intressenters förtroende**

Revisionen syftar till ge en försäkran och att öka förtroendet för de finansiella rapporterna (Carrington, 2014). Flertalet respondenter betonar vikten av förtroende i samband med revisionens tillförlitlighet, då förtroendet för både revisorn och revisionen anses vara viktigt. I vilken utsträckning som revisionens försäkran ökar värdet på kommunikationen till intressenter är relaterat till intressenternas förtroende för revisorn (Carrington, 2014). J. Bengtsson betonar även betydelsen av kommunikation mellan revisor och företagsledning, där revisorn upplyser om risker. Genom att tillämpa IT kan bättre riskbedömningar göras (Lombardi et al., 2014), vilket kan bidra till att förbättra kommunikationen och därmed förtroendet. Tekniken kan leda till att reducera förtroendegapet som finns mellan företagsledning och intressenter, då kvaliteten på revisionen stärks. Ett stärkt förtroende mellan parterna kan dessutom reducera risken att principalen eller agenten agerar för att enbart maximera sin egen nytta.

### **Revisionskvalitet**

Samtliga respondenter anser att tillförlitlighet och kvalitet är två aspekter som är starkt sammankopplade med varandra vid revisionen. Enligt J. Bengtsson resulterar användning av teknik till en högre revisionskvalitet. Revisorns kompetens samt oberoende är viktiga attribut för revisionskvaliteten eftersom en ökad kompetens resulterar i att öka kvaliteten (Knechel, 2016) och är därför viktigt för en tillförlitlig revision. När det handlar om den tekniska kompetensen anses den vara särskilt viktig i samband med revisionskvaliteten (Holm & Zaman, 2012), men även förmågan att lämna användbar information påverkar kvaliteten och tillförlitligheten. Betydelsen av att revisorer har IT-kunskaper betonas av respondenterna, som lyfter fram att den tekniska kompetensen påverkar kvaliteten. Revisionskvaliteten är svår att mäta för intressenter (Holm & Zaman, 2012). Ur ett agentteoretiskt perspektiv kan det tänkas skapa en informationsasymmetri om företagsledningen är mer insatta i revisionen än ägaren. Det är därför viktigt att revisorn är tydlig och transparent i kommunikationen för att reducera problemen med informationsasymmetrin. Transparens och tydlighet är därför viktigt och kommer även vara viktiga aspekter i framtiden trots en ökad digitalisering. Revisionen kräver användning av system och kontinuerlig rapportering, vilket leder till en mer tidsenlig revision. Genom att tillämpa en kontinuerlig revision kan kommunikationen komma att förbättras, då intressenter ser ett ökat värde i de finansiella rapporterna.

### **IT-revision**

J. Bengtsson förklarar att revisionskvaliteten och tillförlitligheten påverkas av IT-revision. IT-revisionens tillförlitlighet skapar möjligheter till att förbättra kvaliteten (Manson et al., 2001). Betydelsen av IT-revision betonas av revisorerna och informatikexperten, vilket grundas i att revisionskvaliteten kan stärkas genom att IT-revisorer genomför kontroller gällande tillförlitligheten i klientens system och interna kontroll. IT-revision bidrar till att stödja affärsverksamheten (Stoel et al., 2012). Revisionsstandarder ställer krav på kontroller gällande företagets system (Bierstaker et al., 2001) och på revisorns IT-kunskaper (Axelsen et al., 2017), vilket innebär att det är viktigt att revisorer får regelbunden utbildning inom IT. Respondenterna förklarar att det däremot inte krävs att revisorn har specialiserad kompetens gällande IT. Revisorn kan därför tillsätta IT-revisorer som är specialiserade för att bedöma

systemen och revisionsrisken. IT-revisionen kan därmed bidra till att bestyrka revisorns påståenden och uppgifter.

### 5.3.2 Revisionsrisken

Den tekniska utvecklingen bidrar enligt J. Claussen till att påverka revisionsrisken, som består av inneboende risk, kontrollrisk och upptäckrisk. Digitaliseringen leder till att mer blir automatiserat och att kontroller kan byggas in i system, vilket kan bidra till att reducera revisionsrisken. Enligt J. Claussen bör risken dessutom reduceras genom att revisorer kan genomföra en välgrundad planering. Det finns däremot aspekter som resulterar i att öka revisionsrisken (Maciejewska, 2014). Aspekterna kan bestå i bristande säkerhet och kunskap gällande teknik. När det handlar om risken för bedrägeri och oegentligheter i klientens finansiella information betonar samtliga respondenter att revisionsrisken kan reduceras med användning av IT. Risken att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen kan minskas genom tillräckliga revisionsbevis (Maciejewska, 2014). Det kan även leda till att stärka revisorns försäkran av den finansiella informationen och till att reducera agentproblemen. Det innebär att revisorer måste kunna hantera samt minska revisionsrisken för att stärka revisionens kvalitet och tillförlitlighet.

#### Risker med tekniken

Risker med tekniken kan associeras med den inneboende risken, kontrollrisken och upptäckrisken. D. Hamilton, A. Carlsson och J. Claussen menar att kvaliteten på den interna kontrollen är av stor betydelse. Det kan i sin tur förklaras av att den resulterar i att påverka *kontrollrisken*. Enligt samtliga respondenter är det viktigt med en hög IT-säkerhet för att förhindra att obehöriga kommer åt data och information. Det är därmed betydande att revisorer har den kompetens som krävs för att kunna genomföra en tillförlitlig bedömning av den interna kontrollen samt kan kontrollera att de system och program som klienten använder är tillförlitliga. De risker som finns med tekniken vid varje enskild revision identifieras genom att revisorn gör en bedömning av respektive klients IT-risker, vilket kräver att revisorn har kunskap och förståelse för klientens IT-miljö. Den omfattar bland annat vilket affärssystem som tillämpas i verksamheten. Om systemet är välutvecklat och bedöms vara tillförlitligt kan risken reduceras. Det innebär att revisionsrisken resulterar i att påverkas av den ökade digitaliseringen, vilket leder till att delar av revisionsprocessen kräver modifieringar för att revisorer ska kunna hantera de utmaningar som utvecklingen kan medföra.

Revisorerna betonar att den ökade digitaliseringen leder till att påverka riskbedömningarna som görs av klienternas verksamhet. Revisorer kan med hjälp av digitala verktyg stödja revisionen vid riskhantering (Maciejewska, 2014). Det kan resultera i att påverka *upptäckrisken* genom att revisorn enklare kan upptäcka felaktigheter och risker av väsentlig karaktär i sin granskning. En välfungerande och kontrollerad IT-struktur bidrar till att revisorer kan arbeta mer tidseffektivt och reducera risker då de inte behöver hanteras manuellt. Det innebär att klienter vars IT-system är tillförlitliga och välfungerande leder till att mer användbar och korrekt information kan tas fram, vilket kan bidra till att reducera revisionsrisken. Enligt A. Carlsson kan revisionsarbetet däremot försvåras i de fall klienter som är verksamma inom en bransch som innefattar komplexa digitala flöden. Det kan vara en anledning till att det kan uppstå utmaningar som revisorer måste hantera när det tillkommer ny teknik. Komplexa flöden kan även tänkas påverka *den inneboende risken* eftersom den orsakas som en följd av företagets verksamhet och kan relateras till transaktioner som kan innehålla väsentliga felaktigheter.

Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv antas företagsledningen och ägarna vara vinstmaximerande individer (Carrington, 2014), vilket kan göra att det finns en risk för att företagsledningen agerar opportunistiskt för att maximera sin egen nytta (Minnis, 2011). Människan är villig att ta risker och benägenheten att ta risker ökar om risken kan överföras på andra samtidigt som individen själv kan utnyttja vinsterna (Orman, 2013). Genom att ny teknik kan utgöra en riskkälla kan det tänkas att människans benägenhet att ta risker ökar. Revisionens betydelse borde därmed öka utifrån ett agentteoretiskt perspektiv för att reducera riskerna. Det är därför särskilt viktigt att kunna reducera revisionsrisken gällande att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen.

### **Risker med bristande IT-kompetens**

Risker med bristande IT-kompetens kan främst associeras med upptäcksrisken. Samtliga respondenter menar att regelbunden IT-utbildning är viktig, vilket kan förklaras av att bristande IT-kunskaper kan resultera i att öka *upptäcksrisken*. Det kan vara en anledning till att revisorer enligt IAASB måste ha kunskap och förståelse för den IT som både klienten och byrå tillämpar. Anledningen är för att revisorn ska kunna säkerställa att klientens finansiella information är fri från väsentliga fel. Det handlar om att kunna genomföra revisionsarbetet effektivt samt förstå vilka möjligheter och utmaningar som finns med tekniken. A. Carlsson menar att det även handlar om att vara uppdaterad inom området, vilket kan förklaras av att det tillkommer nya versioner av programvaror. Enligt respondenterna kan äldre generationer besitta sämre IT-kunskaper än yngre. Det är vanligt att nyanställda medarbetare är mer uppdaterade kring teknik än erfarna medarbetare (Lombardi et al., 2014), vilket kan förklaras av att de som är mer erfarna inte får den utbildningen som krävs inom området. D. Stenmark betonar att branschen förväntas bli alltmer självreglerad gällande att anpassa sig efter tekniken. Det krävs därför en vilja att anpassa sig efter digitaliseringen och att revisorer får både teoretisk och praktiskt IT-utbildning för att kunna tillämpa IT effektivt.

D. Hamilton anser att det är viktigt att revisorer har IT-kunskaper som motsvarar klientens önskemål. Medarbetare som har låg IT-kunskap och arbete som är mellan digitalisering och pappersakt kan enligt J. Bengtsson utgöra en risk. De risker som kan uppstå till följd av att revisorer har bristande kunskaper gällande teknik kan reduceras genom regelbunden IT-utbildning. Enligt J. Bengtsson kan den ökade digitaliseringen dessutom resultera i risker gällande datakällor. Revisorer som inte har den kompetens som krävs för att säkerställa tillförlitligheten på källan kan bidra till att öka revisionsrisken.

Programvaror och digitala verktyg syftar till att effektivisera revisionsarbetet, däremot utnyttjas inte alltid möjligheten att tillämpa dem. Det kan förklaras av bristande IT-kunskaper (FAR, 2015a). Gällande kunskap och förståelse för revisionsprogram förklarar samtliga programutvecklare att det är vanligt att programvaruleverantörer erbjuder utbildningar för att användarna ska kunna tillämpa programvaran korrekt. I de fall programmet hanteras fel riskerar revisionen att innefatta brister i bland annat dokumentation och analys. Programutvecklarna är eniga att risker kan uppstå som en konsekvens av att revisorer inte har förståelse för hur programvaran ska tillämpas. Det kan resultera i att öka risken för att programmet inte används som det syftar till att användas, vilket riskerar att leda till felaktigheter i revisionen.

Det är nödvändigt för revisorer att ha förmågan att identifiera risker för att kunna utföra en tillförlitlig revision (Allen et al., 2006). Programutvecklarnas revisionsprogram utgår från ISA, vilket innebär att det är viktigt att revisorer har förståelse för standarderna. I. Bäckström betonar att det är av betydelse att revisorer har förståelse och kan tänka efter trots att det finns

digitala verktyg att tillgå. D. Stenmark menar att tekniken inte leder till att revisorer förlorar helhetstänket, utan till att revisionsarbetet kan effektiviseras genom automatiserade flöden. Det leder till att det är viktigt att revisorn har kunskaper gällande den bransch som klienten är verksam inom, vilket kan grundas i att det krävs förståelse för klientens affärsrisker.

### **Risker för bedrägeri och oegentligheter**

Risker för bedrägeri och oegentligheter kan associeras med den inneboende risken, kontrollrisken och upptäcksriskerna. Respondenterna är eniga när det handlar om att IT-utvecklingen leder till ökade möjligheter för revisorer att identifiera felaktigheter och oegentligheter i klientens finansiella information. Risken för bedrägerier är relaterad till IT-miljön och påverkar revisionsrisken (Maciejewska, 2014). Samtliga revisorer och programutvecklare lyfter fram att tekniken bidrar till att revisorer kan genomföra mer fullständiga analyser för att kunna se trender och avvikelser, vilket bidrar till att revisorer enklare kan identifiera riskområden som ska granskas. Det innebär däremot inte att revisionen är en absolut säkerhet för att alla felaktigheter identifieras.

Den anonyma revisorn menar att var felaktigheter hittas i klientens finansiella information varierar beroende på den verksamhet som bedrivs och att en del poster kan resultera i att utgöra en större risk än andra. Det kan associeras med *den inneboende risken* som kan relateras till konton som kan innehålla felaktigheter eller bedrägerier. Den ökade IT-utvecklingen möjliggör att redovisning kan ske i realtid, vilket kan öka möjligheten att upptäcka felaktigheter direkt. Det leder till att det är väsentligt att den interna kontrollen är av hög kvalitet för att lättare identifiera risker för bedrägeri och oegentligheter, vilken annars resulterar i att öka *kontrollrisken*. Revisorer måste ändå ha en professionell skepticism och förståelse trots att digitala verktyg används som stöd, däremot kan revisorer och digitala verktyg komplettera varandra. Revisorer förutsätts ha förmågan att bedöma den interna kontrollen och systemets tillförlitlighet för att skapa kvalitet i revisionen (Askary, 2007). Det kan däremot hända att det uppstår svårigheter gällande att upptäcka risker för bedrägeri (Allen et al., 2006), vilket kan vara när det finns komplexa digitala flöden. Det kan därmed vara lämpligt att använda IT-revisorer som stöd för att underlätta bedömningen.

När det handlar om risker för bedrägeri förväntar intressenter sig att revisorer ska identifiera sådana risker (Boyle et al., 2015). Revisors kompetens och förmåga att bedöma revisionsrisken är avgörande för revisionen, eftersom riskbedömningen gällande bedrägeri och oegentligheter är revisorernas mest kritiska uppgift. Det kan påverka *upptäcksriskerna* eftersom en ökad kompetens kan resultera i att upptäcka felaktigheter och att granskningsinsatserna inte innefattar brister. Enligt D. Hamilton kan intressenter förvänta sig att revisionen ska säkerställa att all information som presenteras är helt fläckfri, medan den syftar till att säkerställa att klientens finansiella information är fri från väsentliga felaktigheter. Det är på grund av att revisorn inte kan säkerställa att allt är korrekt om granskningen inte omfattar allting. I. Bäckström menar att revisorer inte kan granska allting men att tekniken resulterar i att göra arbetet effektivare. Den ökade digitaliseringen leder däremot till att stärka att informationen som presenteras stämmer eftersom fullständiga granskningar kan genomföras.

### **5.4 Begränsningar för digitaliseringen**

D. Stenmark menar att teknik inte kan ersätta revisorns kunskap om klienters verksamhet. Begränsningen som uppstår är att kunskapen inte kan digitaliseras, utan kräver en human bedömningsförmåga och förståelse för en verksamhet. Den kunskapen är betydande för revisionen och är ett krav enligt ISA 315 (Axelsen et al., 2017; FAR 2006). Det är på grund av att revisorn bland annat ska kunna planera sin granskning och då bidrar kunskapen till att

revisorn kan få förståelse för de IT-system och kontroller som tillämpas i verksamheten. Den anonyma revisorn belyser att alla företag är olika, vilket resulterar i olika förutsättningar vid en revision. Den här förståelsen för klienten kan leda till att identifiera och bedöma de områden inom verksamheten som anses involvera störst risk för väsentliga fel. Det kan vara en förklaring till att varför det är viktigt att ha kunskap om klientens verksamhet. En annan begränsning för digitaliseringen kan vara att förstå vad information ska och kan användas till. Digitaliseringen kan dessutom leda till ett informationsöverflöde, vilket kan ses som en begränsning då det kan bli svårt att ta fram väsentlig information.

#### **5.4.1 Lagstiftning**

Digitaliseringens utveckling riskerar att ske fortare än lagförändringar som måste genomföras (FAR, 2015a). Enligt J. Claussen finns det idag lagstiftning som inte är anpassad efter digitaliseringen. De lagar som behövs moderniseras efter utvecklingen är exempelvis aktiebolagslagen, bokföringslagen och årsredovisningslagen (FAR, 2015a). Enligt D. Hamilton, den anonyma revisorn och P. Johansson är det betydande att digitaliseringen följer de regelverk som gäller. D. Hamilton menar därmed att ansvaret gällande utvecklingen ligger på utvecklarna och deras moraliska syn, snarare än på lagstiftningen. Det kan förklaras av att utvecklarna har i uppgift att säkerställa informationen, men också att de system och programvaror som utvecklas uppfyller lagstiftningens krav.

Revisorerna, programutvecklarna samt informatikexperten uppfattar att lagstiftning som inte hänger med i utvecklingen kan utgöra en begränsning för digitaliseringen. Enligt A. Carlsson är samhället väldigt reglerat och med hänsyn till att det tar tid att omarbota lagstiftning kan det uppstå problematik eftersom digitaliseringen utvecklas snabbt. När det handlar om specifika lagar som kan utgöra ett problem är bokföringslagen en lag som bör moderniseras (Brännström, 2016), vilken reglerar var och hur lagring av räkenskapsinformation ska ske (FAR, 2015a). Lagstiftningen ställer krav på att företag ska spara originalkvitton som finns i pappersformat trots att de är inskannade till digitalt format (FAR, 2015a). Det kan vara en anledning till den främst kan utgöra ett problem för klienten. J. Claussen menar däremot att med hänsyn till att bokföringslagen inte omfattar reglering gällande molnbaserade modeller, som påverkar klientens redovisningssystem, har lagen även en påverkan på revisionen. J. Bengtsson förklarar att företag i dagsläget har sju månader på sig att lämna in sina årsbokslut, vilket kan innebära att viss information inte alltid är aktuell. Det kan vara en anledning till att reglerna är i behov av ändringar.

Enligt P. Johansson finns det mycket att arbeta med gällande existerande regelverk när det handlar om digitaliseringen. Det anses däremot inte utgöra en begränsning för teknikens påverkan på revisionen. Den påverkan som uppstår till följd av nya regler blir inte märkbar förrän några år efter implementeringen, vilket innebär att det tar tid för att se hur regel­förändringar fungerar. Regler och lagar som inte är anpassade efter den ekonomiska utvecklingen måste därmed ändras för att inte utgöra ett hinder för digitaliseringens utveckling. En anledning till det kan vara för att branschen ska kunna utnyttja de möjligheter som ny teknik skapar gällande exempelvis effektiviserade arbetsmetoder.

När det handlar om årsredovisningslagen finns ett behov av att införa elektronisk rapportering av årsredovisningar i XBRL-format i Sverige. Möjligheten till digital rapportering av årsredovisningar finns i nuläget, däremot utnyttjas den inte i någon större utsträckning (FAR, 2015a). Det kan vara en anledning till att revisorerna inte har någon större erfarenhet eller uppfattning gällande XBRL-formatet. Konsekvensen av att digitaliseringen gällande digitala format som XBRL inte utnyttjas trots att möjligheten finns bidrar därmed till att utgöra en



begränsning. För att företag ska utnyttja digitaliseringens möjligheter är det viktigt att få en förståelse för nyttan som kan uppnås vid tillämpning av ny teknik.

#### **5.4.2 Traditionella arbetssätt och förändringsmotstånd**

Revisorerna menar att det kan finnas förändringsmotstånd som kan begränsa digitaliseringens påverkan på revisionen. Traditionella arbetssätt utgör en begränsning mot digitaliseringen, men även avsaknaden av ekonomiska incitament har en påverkan (FAR, 2015a). Motståndet kan enligt den anonyma revisorn och J. Claussen variera beroende på byrå och de arbetsförhållanden som finns på respektive kontor. D. Hamilton menar att förändringsmotståndet kan bestå i att det kan vara svårt att få samtliga individer inom organisationen att få förståelse för varför och hur någonting ska utvecklas. A. Carlsson menar att motståndet kan bestå i att individer är förändringsobenägna, vilket exempelvis är på grund av att nya arbetsmetoder vanligen är mer tidskrävande till en början. Orsaken till motståndet kan därför handla om det kan ta tid för individer inom byrån att få förståelse för innebörden med förändringar och vilken nytta de syftar till att medföra. Det är därmed viktigt att de individer som är på ledningsnivå och fattar beslut gällande implementering av nya arbetsmetoder bidrar till att skapa en förståelse för förändringar. Alla upplever inte nyttan med förändringar gällande arbetssätt, vilket kan vara negativt för både den egna verksamheten men även för branschen i sin helhet (Kairos Future, 2016). Det krävs därför en vilja till förändring. Konsekvenserna kan annars bli ineffektivitet och att branschen hamnar efter i utvecklingen.

Digitaliseringen leder till att ny teknik introduceras med syfte att effektivisera processer och erbjuda nya tjänster (FAR, 2015a). Enligt D. Stenmark kan motståndet begränsa revisorernas och därmed byråns konkurrenskraft, vilket kan vara en förklaring till att revisorerna anser att individer har blivit bättre på att anpassa sig efter förändringar. Paradigmskiftet som revisionsbranschen står inför kommer medföra nya omvärldsutmaningar samt ny teknik, vilket förutsätter att byråer anpassar sig efter digitaliseringens utveckling och tar sig an utmaningarna (Kairos Future, 2016).

Revisorerna, J. Claussen och P. Johansson förklarar att motståndet kan variera beroende på generation och IT-kunskaper, men att respektive byrå måste kunna hantera det. Enligt J. Bengtsson kan det hända att äldre generationer besitter sämre IT-kunskaper, vilket kan bestå i att det anses komplicerat att förändra sitt arbetssätt efter ny teknik. Yngre generationer som däremot vanligen har bättre kunskaper gällande teknik ser möjligheter med förändringar. Revisorerna och programutvecklarna betonar dock att det inte finns ett annat alternativ än att anpassa sig efter teknikutvecklingen. D. Stenmark menar därmed att det är viktigt för revisorer ska kunna utveckla sin kompetens och vara konkurrenskraftig. Det kan vara en anledning till att D. Stenmark anser att motståndet inte anses utgöra ett större problem, då det är och förväntas bli mer självreglerat. Självregleringen kan bestå i de aspekter som J. Claussen lyfter fram gällande att revisorer måste anpassa sina arbetssätt efter utvecklingen vid bland annat granskningar, vilket är på grund av att klienter vanligen använder sig av IT-system och levererar digitala filer till revisorn.

J. Bengtsson förklarar att det finns risker med den ökade digitaliseringen, vilket kan vara när arbetet är mellan pappersakt och digitalt. Det kan därför uppstå utmaningar i de fall revisorn arbetar med papper men har digitala verktyg där arkiveringen sker. Den anonyma revisorn anser att klienter som tillämpar mer manuella arbetssätt kan utgöra en begränsning vid revisionsarbetet. Det förklarar att revisorns användning av teknik kan variera beroende på den teknik som tillämpas i klientens verksamhet. Den anonyma revisorn menar däremot att de flesta klienter kan leverera en SIE-fil, vilket underlättar revisionsarbetet. Begränsningen som

kan uppstå består här i de fall klienten är förändringsobenägen, vilket kan försvåra revisorns arbete. Utifrån revisorers perspektiv är det därför viktigt att ställa krav på de processer och system som klienterna tillämpar.

Det finns ett motstånd hos byråer gällande implementering av nya system, trots att programvaruleverantörer syftar till att automatisera revisionsarbetet (FAR, 2015a). P. Möcander förklarar däremot att revisionsbyråer ofta vill ha hela produktportföljen från samma programvaruleverantör. När det handlar om att tillämpa nya program som leverantören utvecklar upplevs det därför inte finnas något motstånd från byråerna. Det är därmed troligt att motstånd kan uppstå när byråer ska implementera ett nytt system från en ny leverantör. I de fall byråer efterfrågar hela produktportföljen från en leverantör handlar det troligtvis mycket om förtroende för leverantören och de system samt programvaror som den erbjuder. Finns ett starkt förtroende för leverantören och de produkter som byrån tillämpar finns säkerligen inte något betydande motstånd gällande att implementera nya produkter som samma leverantör utvecklat.

## **5.5 Revision i framtiden**

I framtiden kommer revisionen möta nya trender och förutsättningar som kommer att innebära förändringar för revisorer och revisionsbranschen (Kairos Future, 2013). Enligt respondenterna utgör digitaliseringen en påverkande aspekt.

### **5.5.1 Revisorns roll i framtiden**

Revisionsprocessen har redan idag blivit mindre tids- och resurskrävande, vilket är en utveckling som förväntas fortsätta i framtiden (Bierstaker et al., 2001; Lombardi et al., 2014). A. Carlsson menar att revisionsarbetet förändras, men själva revisionsprocessen är i grund och botten densamma. Respondenterna visar på en enhetlig uppfattning om att digitaliseringen kommer att möjliggöra en effektivare revision i framtiden. Effektiviseringen kan resultera i enklare tillgång till data och till att revisionsprocessen blir mindre tidskrävande. Det innebär att revisionsarbetet kan effektiviseras genom användning av digitala verktyg och användning av system som är direkt uppkopplade mot klientens system.

Enligt respondenterna kommer revisorns analyser och bedömningar fortfarande vara viktiga i framtiden, vilket inte IT kan ersätta. Analyserna kan däremot komma att utföras på ett annat sätt i framtiden med hjälp av teknik, som leder till att skapa förutsättningar för revisorns bedömningar. J. Bengtsson förklarar att revisorn kommer utföra mer kvalificerat arbete medan datorer kommer kunna utföra en stor del av assistenternas arbete. Det resulterar i förbättrade analyser och en effektivare revision, vilket kan frigöra tid till rådgivning. Respondenterna lyfter fram att revisorns roll kommer att bestå av mer rådgivning i framtiden. Automatiseringen bidrar till att frigöra tid vid revisionsarbetet, vilket gör att revisorn kan bistå klienten med att lösa komplexa problem. Enligt D. Stenmark är det en effekt av digitaliseringen, vilket grundas i att tekniken effektiviserar revisionen. Revisorer kan då få mer tid till rådgivning och utveckla sin egen kompetens, vilket gör att de kan bli mer specialiserade. En ökad tillgång till information bidrar till att ge ett ökat värde till klienten genom att revisorn kan rådge om verksamheten. Det kräver kunskap om klienten och företagets finansiella information, vilken kan fås om revisorer har rätt verktyg.

Respondenterna förklarar att framtidens revisor kommer behöva ha IT-kompetens och att det i framtiden är viktigt med en tydlig linje från företagledningen för att arbetet ska ställas om till att utföras digitalt. Det gör att anställda måste arbeta mer digitalt trots att det kan finnas motstånd. Revisorer måste kunna anpassa sig och acceptera förändringar. Respondenterna

anser att det kommer vara viktigt att revisorn har kvar sin analytiska förmåga för att kunna ta välgrundade beslut. Det kräver att revisorer har kunskaper gällande analysverktyg. Kompetenser som krävs idag kommer därmed fortfarande att vara en förutsättning i framtiden.

Det är nödvändigt att revisorn kan identifiera de risker som föreligger och kan uppkomma för att kunna genomföra en tillförlitlig revision. Branschkompetens är därför ett viktigt område då den ger revisorn förståelse för klientens affärsrisker samt påverkar riskbedömningarna (Allen et al., 2006). J. Claussen förklarar att framtidens revisor måste ha verksamhetskompetens och förståelse för klienten, vilket kan fås genom tillämpning av rätt verktyg. Det resulterar i att kommunikationen mellan revisorn och klienten kan förbättras. D. Hamilton anser att den sociala kompetensen kommer att vara viktig för att få insikt och förståelse för vad klienten efterfrågar. Det förväntas dessutom vara viktigt att framtidens revisor kan uppvisa säljbar kompetens genom att visa revisionens nytta för klienten. Det kommer dessutom att vara av betydelse att revisorer kan ta emot klienter och har en stark integritet, vilket gäller både idag och i framtiden.

I framtiden förväntas revisorns roll innebära ett särskilt stort ansvar gällande områden som är associerade med hög risk (Lombardi et al., 2014). D. Stenmark belyser att det idag är viktigt att revisorn har ett risktänk, vilket även kommer vara av betydelse i framtiden. Respondenterna förklarar att revisorn därför måste ha kunskap och förståelse för IT-system för att kunna identifiera riskerna. Det grundar sig i att revisorn ska kunna ge ett tillförlitligt uttalande om att det inte förekommer väsentliga felaktigheter, vilket är syftet med revisionen och grunden till det behov som uppstår av revision ur ett agentteoretiskt perspektiv.

### **5.5.2 Revisionsbranschens roll i framtiden**

Respondenterna förklarar att revisionsbranschen kommer att möta förändringar i framtiden, vilka bland annat omfattar hur digitaliseringen ska hanteras. Förändringarna kan komma att förändra affärslandskapet och revisorers arbetssätt, däremot kommer revisionsprocessens faser att vara desamma. Enligt respondenterna förväntas framtidens revision vara framåtriktad och att revisorer kan få en ökad tillgång till effektivt programstöd, vilket kan specialisera revisionen. Programutvecklarna menar att framtidens revisionsprogram kommer att utnyttja digitaliseringen och automatiseringen mer, vilket kan effektivisera revisionen. Det kan leda till snabbare tillgång till information, vilket är en trend som påverkar branschen. Den förbättrade informationsinhämtningen ligger i linje med att I. Bäckström förklarar att all lagring kan komma att vara i molnet i framtiden. Digitaliseringen möjliggör därför att revisionen kan bli effektivare både tids- och kostnadsmässigt eftersom revisionen kan bli mer "spot on" genom att rätt saker granskas.

Enligt respondenterna förväntas revisionen stödjas mer av automatiseringen i framtiden. Det resulterar i en ökad helhetsförståelse eftersom programmen möjliggör granskning av hela populationer. I. Bäckström förklarar att det finns en strävan att automatisera uppgifter som kan automatiseras och att digitaliseringen möjliggör att standarduppgifter kan utföras snabbare. De grundläggande tjänsterna kommer att automatiseras snabbast (Kairos Future, 2016). Automatiseringen är särskilt märkbar inom redovisningen och I. Bäckström förklarar att löpande redovisning kan automatiseras på ett helt annat sätt än revisionen. Revisorsyrket kommer fortfarande vara ett yrke som kräver bedömningar, analysförmåga och professionell skepticism. Respondenterna menar att digitaliseringen och automatiseringen kan frigöra tid till en ökad andel rådgivning i framtiden. Kund- och branschinsikt är därför viktigt för att kunna bistå klienter med rådgivning. Revisorer kan därmed komma att påverka

organisationen och IT-systemen mer. Enligt A. Carlsson kommer rådgivningen framförallt vara central vid mindre och ägarledda bolag. För att kunna hantera framtidens tekniska utveckling är det av betydelse att branschen kan kombinera de automatiserade lösningarna som komplement till rådgivningen (Kairos Future, 2016).

Betydelsen av realtidsinformation vid revisionen betonas av respondenterna, vilken förväntas bli viktigare i framtiden. Digitaliseringen möjliggör kontinuerlig revision och realtidsinformation, vilket marknaden efterfrågar. Information som är rätt vid källan belyses därför av både J. Claussen och D. Stenmark. Utgångspunkten för framtidens revision kan komma vara korrekt redovisningsdata och att revisionen kan ske i realtid där systemen upplyser om eventuella avvikelser. Den kontinuerliga revisionen gör att revisionen blir alltmer riskfokuserad (Wagner, 2016). Utifrån ett agentteoretiskt perspektiv kan det tänkas att en kontinuerlig revision med realtidsinformation och riskfokus kan bidra till att stärka revisionens försäkran av att den finansiella informationen är korrekt.

Enligt D. Stenmark kommer artificiell intelligens bli vanligare i framtiden, vilket gör arbetet enklare och smidigare. I takt med att IT-verktygens stöd i revisionen blir bättre så blir branschen alltmer avancerad (Kairos Future, 2016). Respondenterna belyser att branschen påverkas av ökade krav från intressenter om att rapporteringen ska vara mer detaljerad och aktuell, vilket särskilt gäller vid större bolag. P. Johansson tror att framtidens revision kommer att involvera mer kvalitativa mått, vilket kan vara en följd av intressenters ökade krav på information. I framtiden kan det dessutom komma att ställas ökade krav på branschen, men även regelverken kommer att påverka branschen.

Revisionsbranschen kommer att möta nya utmaningar och ny teknik i framtiden (Kairos Future, 2016). Respondenterna betonar att det är viktigt att branschen och revisorer anpassar sig och hänger med i utvecklingen för att skapa verksamheter som är hållbara i framtiden. Respondenterna menar att den här förändringen inte är frivillig, utan att branschen måste anpassa sig efter den. D. Hamilton menar att även om dagens utveckling uppfattas gå fort kommer det troligen att eskalera och gå ännu fortare i framtiden. Det finns svårigheter att bedöma hastigheten på branschens förändringar, trots att det finns kunskap (Kairos Future, 2016). Respondenterna anser att IT-kompetens och utbildning är viktiga aspekter för att hantera en ökad digitalisering. Det gör att revisorn kan tillämpa program vid revisionen, men även bedöma klientens IT-miljö och utvärdera riskerna bättre. Tekniken kan däremot komma att konkurrera mot revisorn i framtiden (Kairos Future, 2016). Det krävs därför att revisorer samarbetar med tekniken genom att tolka analyser som görs av datorer samt förbättrar sin kompetens med hjälp av tekniken. I. Bäckström förklarar att revisorns bedömning och analysförmåga kompletterar digitaliseringen.

## 6 Resultat

---

*I kapitlet redogörs resultatet som vi kom fram till genom vår analys, där utgångspunkten var studiens problemformulering och syfte. Först presenteras hur digitaliseringen påverkar revisionen och därefter redogörs den påverkan som digitaliseringen har på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken.*

---

### 6.1 Digitaliseringens påverkan på revisionen

Revisionsprocessen resulterar i att vara effektiv och välutvecklad genom att bland annat ramverk tydliggör dess genomförande. Processen möjliggör därför att revisorn kan utföra en ändamålsenlig revision som upplyser om väsentliga felaktigheter och risker. Revisionsprocessens faser planering, granskning och rapportering är i grund och botten oförändrade, däremot finns utvecklingsmöjligheter gällande arbetssättet som tillämpas under processen. Genom digitaliseringen möjliggörs utnyttjande av tekniska lösningar i form av digitala verktyg som skapar möjligheter till att effektivisera arbetssättet. Digitaliseringen resulterar i att vara stödjande för revisorn under revisionen genom att arbetssättet i stor utsträckning har utvecklats till att gå från pappershantering till digital hantering. De manuella processerna övergår till att bli alltmer automatiserade. Det kräver att revisorer kan anpassa sig efter nya arbetssätt och acceptera digitaliseringens förändringar.

Digitaliseringen utgör ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess och gör att traditionella processer kan utvecklas för att effektivisera revisionen. Det påverkar arbetssättet genom att revisorn kan täcka in hela populationen av transaktioner vid granskningen, snarare än att arbeta med begränsad stickprovsgranskning. Det möjliggörs genom att använda revisionsprogram som upplyser om risker och avvikelser. För att identifiera avvikelser kan en kontinuerlig revision tillämpas, vilket kan resultera i att revisionen grundas alltmer på realtidsinformation, snarare än enbart historisk data. Det bidrar till att förbättra revisorns analys och riskbedömningar, vilket kan medföra bättre underlag för revisionen samtidigt som det kan förbättra kommunikationen till både företaget och dess intressenter. Digitaliseringen möjliggör att en större del av revisionsprocessen kan ske kontinuerligt och med en mer frekvent rapportering till företaget och dess intressenter, vilket är värdeskapande. I framtiden förväntas tillgången på realtidsinformation öka allt mer.

Digitaliseringen bidrar till att skapa möjligheter för att effektivisera revisionen, vilket kan resultera i att frigöra tid till mer kvalificerat arbete och att revisorer kan utveckla sin egen kompetens. Fokus kan riktas mot att revisorn bistår klienten med en ökad andel rådgivning. För att kunna göra det krävs kund- och branschinsikt, vilket kan fås genom att revisorn har rätt verktyg.

Automatiseringen bidrar till att standarduppgifter kan reduceras och i framtiden förväntas revisionen stödjas allt mer av automatiserade processer. Samtidigt som det kan bidra till en ökad helhetsförståelse genom populationsgranskning kan det även finnas en risk att revisorn förlorar analysförmågan om arbetet sker alltmer av datorer. Revisorns bedömningar, analysförmåga och professionella skepticism behövs därför finnas kvar trots en ökad digitalisering.

### 6.2 Digitaliseringens påverkan på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken

Tillförlitlig revision resulterar i att säkerställa att den finansiella informationen är korrekt och inte innefattar väsentliga felaktigheter. Det kan förklaras av att intressenter ska kunna förlita sig på informationen vid beslutsfattande. Behovet av att utveckla arbetssättet till att bli alltmer

digitaliserat består bland annat i att öka effektiviteten samt i att stärka revisionens tillförlitlighet och reducera revisionsrisken. Digitaliseringen möjliggör en mer aktuell och kontinuerlig revision som grundas på realtidsinformation, vilket bidrar till att stärka revisionens tillförlitlighet. Revisorer kan med hjälp av analysverktyg tydligare identifiera risker, vilket minskar revisionsrisken eftersom risken för manuella misstag kan reduceras.

Digitaliseringen i samband med revisionen är värdeskapande för bolagets intressenter eftersom ökad IT-användning kan leda till att den finansiella informationen anses vara mer användbar. Revisionen ses som en försäkran om att bolagets information stämmer. Det innebär att det är viktigt att *intressenters förtroende* för både revisorn och revisionen är starkt. Tillämpning av IT bidrar till att stärka det faktum att revisionen ses som en försäkran eftersom revisorn med hjälp av teknik kan genomföra en mer kontinuerlig revision, bättre analyser och bedömningar. Det kan stärka *revisionskvaliteten* och förtroendet för revisionen, vilket ökar revisionens tillförlitlighet och i sin tur värdet för intressenterna. Det kräver att revisorer är tydliga och transparenta i sin kommunikation för att öka trovärdigheten för de finansiella rapporterna och minska agentrisken. Digitaliseringens utveckling har lett till att det är viktigt med teknisk kompetens för att uppnå tillförlitlighet i revisionen eftersom den bidrar till att stärka kvaliteten. För att stärka tillförlitligheten kan *IT-revision* användas som stöd då IT-revisorer med sin specialistkompetens kan genomföra bedömningar av klientens system för att försäkra om att det är tillförlitligt.

Digitaliseringen kan både ha en positiv och negativ påverkan på revisionsrisken. *Risker med tekniken* kan vara om obehöriga kommer åt information i systemen, vilket innebär att det är betydande att ha en hög IT-säkerhet. Digitaliseringen bidrar till att revisorer kan göra en mer välgrundad planering, att fler delar av arbetet kan automatiseras samt att kontroller kan byggas in i systemen. Det kan resultera i att minska revisionsrisken då revisorer tydligare kan identifiera avvikelser i klientens system. Revisionsarbetet blir därför mer tidseffektivt och riskerna för manuella misstag minskar. Teknik kan däremot inte ersätta revisorns kvalificerade bedömning, utan leder till att bättre metoder kan tillämpas vid exempelvis analyser. Revisionsrisken kan däremot få en ökad påverkan om revisorn förlorar helhetsförståelsen och analysförmågan, vilket kan uppstå till följd av en ökad automatisering. *Risker med bristande IT-kompetens* kan reduceras genom att revisorer får regelbunden IT-utbildning, vilket bidrar till en ökad förståelse för möjligheter och utmaningar med tekniken. Det leder till att revisorer är uppdaterade gällande IT-området, vilket är viktigt för att tekniken ska kunna tillämpas korrekt. IT-utbildning är även viktigt för att revisorer ska ha förmågan kontrollera att klientens datakällor är tillförlitliga eftersom det annars kan öka risken. Revisorer arbete gällande att upptäcka *risker för bedrägeri och oegentligheter* kan förbättras med hjälp av digitaliseringen, vilket kan reducera revisionsrisken. Tekniken möjliggör mer fullständiga analyser som bidrar till att revisorer tydligare kan se trender och avvikelser. Redovisning i realtid kan leda till att öka möjligheten att upptäcka oegentligheter direkt. Verksamheter som innefattar komplexa digitala flöden kan däremot försvåra revisorns bedömningar och för att reducera revisionsrisken kan IT-revisorer användas som stöd.

## 7 Slutsats

---

*Kapitlet inleds med en återkoppling till studiens problemformulering samt syfte. Vidare presenteras slutsatserna med studien och en diskussion kring digitaliseringen. Därefter framförs studiens bidrag samt möjliga praktiska implikationer. Avslutningsvis ges förslag till fortsatt forskning.*

---

### 7.1 Slutsatser

Syftet med studien var att beskriva och förstå digitaliseringens påverkan på revisionen samt att ge en ökad förståelse för hur det påverkar revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken. Genom intervjuer med fyra auktoriserade revisorer, tre programutvecklare, en informatikexpert och en företrädare för branschens tillsynsmyndighet, utgick studien från en kvalitativ metod för att besvara studiens problemformulering: *Vilken påverkan har digitaliseringen på revisionen och hur påverkar det revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken?*

#### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Den pågående digitaliseringen resulterar främst i att ha en positiv påverkan på revisionen och arbetssättet som tillämpas under revisionsprocessen. Den främsta påverkan är revisionens möjligheter till effektivisering, vilket frigör tid till analyser, bedömningar och rådgivning. Det grundas i att revisionsarbetet i stor utsträckning kan ske digitalt, vilket påverkar arbetet under planeringen, granskningen och rapporteringen. Genom digitaliseringen kan traditionella processer utvecklas, vilket gör att revisorn kan inkludera hela populationer i sin granskning snarare än enbart stickprov. En kontinuerlig revision kan tillämpas för att identifiera avvikelser och kan ha en positiv påverkan genom ökad tillgång till realtidsinformation. Det bidrar till att förbättra revisorns analyser och riskbedömningar samtidigt som det skapar ett mervärde för klienten och intressenter genom en mer frekvent rapportering. Det kräver en tydlighet och transparens i kommunikationen, vilket kan reducera agentproblemen. Trots en ökad automatisering är det däremot viktigt att revisorn inte förlorar helhetsförståelsen och analysförmågan. Revisorns kompetens i kombination med digitala verktyg och automatiserade processer skapar därför bättre förutsättningar för revisionen.

#### **Digitaliseringens påverkan på revisionens tillförlitlighet**

Ett alltmer digitaliserat arbetssätt under revisionsprocessen resulterar främst i att öka revisionens tillförlitlighet. Det möjliggörs genom en kontinuerlig revision som grundas på realtidsinformation. Genom att tillämpa teknik kan revisorer genomföra populationsgranskningar och bättre analyser, vilket ökar möjligheterna att upptäcka risker. Det stärker tillförlitligheten och revisionskvaliteten, vilka är starkt beroende av varandra. Tillämpning av en kontinuerlig revision bidrar till att vara värdeskapande för intressenter samt till att revisionen kan ses som användbar vid beslutsfattande. För att öka tillförlitligheten i revisionen har det blivit allt viktigare med teknisk kompetens. IT-revision kan även användas som stöd i revisionen, då IT-revisorer utför bedömningar av klientens system och kan kontrollera dess tillförlitlighet.

#### **Digitaliseringens påverkan på revisionsrisken**

Digitaliseringens påverkan på revisionen resulterar främst i att reducera revisionsrisken, däremot finns även olika aspekter som kan öka risken. Revisionsrisken kan minskas genom automatiserade processer samt kontroller i systemen, vilket gör att avvikelser enklare kan identifieras. Digitaliseringen möjliggör bättre analyser och riskbedömningar samt effektiviserar arbetet och minskar risken för manuella misstag. Riskerna med tekniken består främst i säkerhetsrisker. Det krävs därför både en hög IT-säkerhet samt att revisorn har IT-kompetens för att få en ökad förståelse för teknikens möjligheter och utmaningar, vilket kan

reducera revisionsrisken. En förhöjd revisionsrisk kan uppstå av en ökad automatisering om revisorn förlorar helhetsförståelsen och analysförmågan. Det är därför viktigt att revisorns bedömningar, analytiska förmåga och professionella skepticism finns kvar. Risken att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande i sin revisionsberättelse kan därmed ökas och minskas genom tillämpning av teknik, men i slutändan leder den ökade digitaliseringen till att revisionsrisken kan reduceras mer än vad den ökar. Det innebär att revisorer måste kunna hantera samt minska revisionsrisken för att stärka revisionens tillförlitlighet.

## 7.2 Diskussion

Digitaliseringens framtida utveckling är svår att förutse, vilket kan utgöra en risk. Den leder till nya förutsättningar som branschen måste anpassas efter, vilket kräver ett tydligt förändringsledarskap på revisionsbyråer. För att utnyttja de möjligheter som ny teknik kan medföra handlar det inte endast om att investera i den, utan även om att kunna tillämpa den och ha förståelse för dess nytta. Det är därför viktigt att ledningen kan visa vilken nytta som förändringar syftar till att medföra.

En förutsättning för att digitaliseringen ska bidra till att stärka revisionens tillförlitlighet och reducera revisionsrisken är att den teknik som tillämpas är välfungerande och tillförlitlig. Digitaliseringen kan öka revisionens tillförlitlighet, men det kan ändå finnas aspekter som kan bidra till att ifrågasätta tillförlitligheten. En del intressenter kan associera digitaliseringen med ökade risker gällande informationssäkerhet och därmed ifrågasätta hur tillförlitlig den information som företag presenterar är. Intressenters uppfattning om vad tillförlitlig revision innebär kan även variera.

Utvecklingen kan däremot leda till ett informationsöverflöde som kan skapa svårigheter gällande att veta vad all information kan användas till. Det kan i sin tur öka risken för att väsentlig information utesluts ur granskningen då det blir för mycket information. Ett informationsöverflöde kan resultera i att revisionen blir mer resurskrävande då revisorer måste säkerställa informationen som kommuniceras till företagets intressenter. En annan aspekt som påverkar revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken är om det uppstår haveri i systemen, vilket kan skapa komplikationer för revisionen. Bristande IT-system kan resultera i att reducera tillförlitligheten för revisionen och även öka revisionsrisken. Det är därmed betydande att all IT som både klient och revisor tillämpar är tillförlitlig och välfungerande.

## 7.3 Vårt bidrag

Studien kan anses bidra till att förklara digitaliseringens påverkan på revisionen ur ett bredare perspektiv jämfört med tidigare forskning som främst är fokuserad på utveckling och validering av särskilda tekniker. Studien bekräftade flertalet aspekter som tidigare forskning gällande revision och digitalisering har belyst, men ledde dessutom till att skapa en ökad förståelse för utvecklingens påverkan på revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken. Studien påvisar den praktiska tillämpningen av teknik inom revisionen och resultatet som erhållits tyder på en fortsatt ökad digitalisering och utveckling av revisionen. Vårt bidrag består i resultatet som ger en ökad förståelse gällande att:

- en ökad digitalisering kan bidra till att revisionen effektiviseras och till att revisorer kan utföra fullständiga analyser. Resultatet blir en mer heltäckande revision där rätt saker granskas, vilket gör det lättare att identifiera risker. Det är därmed särskilt viktigt att revisorns analytiska förmåga och bedömningar kombineras med tekniken för att skapa bättre förutsättningar för revisionen.



- revisionens tillförlitlighet kan stärkas till följd av digitaliseringen genom dess möjligheter till en kontinuerlig revision, populationsgranskningar och förbättrade analyser. Revisionens tillförlitlighet kan ökas genom att ta tillvara på de möjligheter som digitaliseringen medför. Det är därför viktigt att revisorer har förståelse för hur tillämpningen av IT påverkar *intressenters förtroende* och *revisionskvaliteten*, men även för hur *IT-revision* kan användas för att stödja revisionsarbetet.
- revisionsrisken kan reduceras genom automatiserade processer som möjliggör att avvikelser enklare kan identifieras. En hög IT-säkerhet är viktigt för att reducera de säkerhetsrisker som kan uppstå. För att reducera revisionsrisken till en acceptabelt låg nivå är det viktigt att revisorer har förståelse för och kan hantera *risker med tekniken*, *risker med bristande IT-kompetens* och *risker för bedrägeri och oegentligheter*.

Studiens bidrag resulterar i att skapa en ökad förståelse för digitaliseringens påverkan på revisionen samt hur det påverkar revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken. Revisionens tillförlitlighet och revisionsrisken i samband med digitaliseringen är områden som tidigare forskning inte har behandlat i stor utsträckning. Bidraget är relevant för yrkesverksamma inom branschen, men även för intressenter med anledning av att de efterfrågar en tillförlitlig revision. Förhoppningen är att bidra till en förståelse inom branschen för de möjligheter och utmaningar som digitaliseringen medför för att kunna implementera och tillämpa IT på det effektivaste sättet. Viktiga aspekter att beakta är därför att kunna kombinera revisorns färdigheter med digitala verktyg och automatiserade processer. En samverkan mellan revisionsbyråer och programutvecklare krävs därmed för att kunna utveckla program som effektiviserar och stödjer revisorns arbete.

#### 7.4 Förslag till fortsatt forskning

Digitaliseringens påverkan på revisionen är ett område som bör utökas i framtida forskning. Grunden till det är att det är ett aktuellt fenomen som ständigt förändras i och med digitaliseringens snabba utveckling. Digitaliseringens framfart i form av digitala verktyg och standardformat har dessutom blivit särskilt märkbar under senare år. Studien undersökte hur tillförlitligheten och revisionsrisken påverkas av digitaliseringen, vilka är understuderade områden. En diskussion gällande den här påverkan belystes utifrån de olika respondenternas uppfattningar samt tidigare forskning. Det ledde till att skapa förutsättningar för framtida forskning att undersöka de här områdena vidare för att bekräfta utfallet eller lyfta fram ytterligare aspekter som påverkas av digitaliseringen. Genom olika typer av respondenter grundades studien på olika aktörers perspektiv och syn på digitaliseringen. Det kan även finnas ett intresse av att intervjua IT-revisorer eftersom de har insyn i området.

Studien utgår från en svensk kontext genom intervjuer med respondenter i Sverige. Gällande revisionsbyråer gjordes inriktning mot Big Four-byråer eftersom att de anses vara i framkant avseende digitaliseringen. De här byråerna är internationellt utbredda och arbetar aktivt med digitaliseringen, vilket gör att det är av intresse att undersöka hur digitaliseringen påverkar de här byråerna i andra länder. Det skulle kunna leda till att identifiera likheter och skillnader utifrån ett internationellt perspektiv. Det kan leda till att skapa en uppfattning gällande hur långt i utvecklingen som revisionsbranschen i Sverige har kommit i relation till andra länder. Genom att studera de byråer i länder som ligger i framkant kan insikt fås om framgångsrik implementering av teknik, vilket kan utnyttjas genom att tillämpas på liknande sätt i Sverige.

Studien bekräftade den påverkan som digitaliseringen har på revisionen, vilken framförallt består i en ökad effektivisering genom tillgång till digitala verktyg och automatiserade

processer. I takt med digitaliseringen riktas alltmer fokus på analytisk granskning och bedömningar. Utvecklingen har redan idag resulterat i förändringar och kan även komma att göra det i framtiden. Det är därför av intresse att undersöka hur revisionsbyråer ska hantera de här förändringarna för att kunna utnyttja teknikens möjligheter. Studien utgick från ett kvalitativt tillvägagångssätt, vilket bidrog till att begränsa respondenturvalet. Urvalet kan anses representera en av flera beskrivningar av verkligheten. Det skapar ett intresse av att genomföra en mer omfattande studie för att utvidga forskningsområdet.

## Referenser

---

- Allen, R. D., Hermanson, D. R., Kozloski, T. M. & Ramsay, R. J. (2006). Auditor Risk Assessment: Insight from the Academic Literature. *Accounting Horizons*, 20(2), 157-177.
- Alles, M. & Gray, G. L. (2016). Incorporating big data in audits: Identifying inhibitors and a research agenda to address those inhibitors. *International Journal of Accounting Information Systems*, 22, 44-59.
- Alles, M. G., Kogan, A. & Vasarhelyi, M. A. (2004). Restoring auditor credibility: tertiary monitoring and logging of continuous assurance systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 5, 183-202.
- Alles, M. G., Kogan, A. & Vasarhelyi, M. A. (2008). Audit Automation for Implementing Continuous Auditing: Principles and Problems. *Business Ethics & Information Systems*.
- Alvesson, M. & Sköldböck, K. (2007). *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Alzeban, A. & Gwiliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts (AAA). (1973). A statement of basic audit concepts. *Studies in Accounting Research*, 6.
- Askary, S. (2007). IT Frauds and Audit Risks: Evidence of Improvements. *Information Resource Management Association*.
- Askary, S., Goodwin, D. & Lanis, R. (2012). Improvements in Audit Risks Related to Information Technology Frauds. *International Journal of Enterprise Information Systems*, 8(2), 52-63.
- Axelsen, M., Green, P. & Ridley, G. (2017). Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31.
- Bergström, G. & Boréus, K. (2012). *Textens mening och makt - metodbok i samhällsvetenskaplig text- och diskursanalys*. Lund: Studentlitteratur.
- 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 the implications for the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 159-164.
- Bonsón, E., Cortijo, V. & Escobar, T. (2009). Towards the global adoption of XBRL using International Financial Reporting Standards (IFRS). *International Journal of Accounting Systems*, 10(1), 46-60.
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T. & Hermanson, D. R. (2015). The effect of alternative fraud model use on auditors' fraud risk judgments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(6), 578-596.

- Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.
- Brännström, D. (2016). *Revisorns tre steg in i framtiden*. Balans. Hämtad 2016-02-23 från <http://www.tidningenbalans.se/ledare/revisorns-tre-steg-framtiden/>
- Bäckström, A. & Brännström, D. (2010). EUs revisionsformer får dramatiska konsekvenser. *Dagens industri*. 4 November.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Malmö: Liber.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dearden, J. (1964). Can management information be automated?. *Harvard Business Review*, 42(2), 128-135.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T. & Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the *internal audit* function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14.
- Digitaliseringskommissionen. (2015). *Gör Sverige i framtiden - digital kompetens*. SOU 2015:28. Stockholm: Fritzes Offentliga Publikationer.
- FAR. (2006). *Revision - En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.
- FAR. (2015a). *Framtiden i balans*. Balans Special, Nummer 1. FAR. Hämtad 2017-01-26 från [https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/far\\_balans\\_special\\_nr1\\_2015\\_e-pub.pdf](https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/far_balans_special_nr1_2015_e-pub.pdf)
- FAR. (2015b). *Koll på kontrollen*. Balans i karriären/ i livet, Nummer 7. FAR. Hämtad 2017-02-26 från <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2015/09/Balans-nr-7-2015.pdf>
- Franzel, J. M. (2016). Are we there yet? Protecting investors by securing a strong auditing profession into the future. *Research in Accounting Regulation*, 28(1), 42-54.
- Funnell, W., Wade, M. & Jupe, R. (2016). Stakeholder perceptions of performance audit credibility. *Accounting and Business Research*, 46(6), 601-619.
- Ghauri, P. N. & Grønhaug, K. (2005). *Research methods in business studies: A practical guide*. Pearson Education.
- Good, J. (2005). The Benefits and Practicalities of Using Extensible Markup Language (XML) for the Interfacing and Control of Object-Oriented Simulations. *Modelling & Simulation Soc Australia & New Zealand*, 655-661.
- Holm, C. & Zaman, M. (2012). Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1), 51-61.
- Hu, K. H., Chen, F. H. & We, W. J. (2016). Exploring the Key Risk Factors for Application of Cloud Computing in Auditing. *Entropy*, 18(8), 401.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (1993). *Audit Automation, IT Briefing Number 4*. London: Chartech Books.

Isberg, M., Mattson, I., Sahlin, K., Cassel, F., Angleryd, T., Furobo, J.-E. & Leuw, F. L. (2014). *Riksrevisionen 10 år: Granskning, ansvar, lärande*. Stockholm: SNS Förlag.

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.

Janvrin, D. J. & Watson, M. W. (2017). "Big Data": A new twist to accounting. *Journal of Accounting Education*, 38, 3-8.

Kairos Future. (2013). *Framtidens rådgivning, redovisning och revision - en resa mot år 2025*. Hämtad 2017-01-26 från [https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/far\\_rapport\\_kairos-future\\_ensidig.pdf](https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/far_rapport_kairos-future_ensidig.pdf)

Kairos Future. (2016). *Nyckeln till framtiden - framtidens redovisning, revision och rådgivning i det digitala landskapet*. Hämtad 2017-01-26 från [https://www.far.se/contentassets/faaaa1320c6044b68a7b4bae7b4a9588/nyckeln-till-framtiden\\_161101.pdf](https://www.far.se/contentassets/faaaa1320c6044b68a7b4bae7b4a9588/nyckeln-till-framtiden_161101.pdf)

Knechel, W. R. (2016). Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223.

Kvale, S. & Brinkmann, S. (2014). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.

Li, T. & Chen, L. (2015). The IT Audit Objective Research Based on the Information System Success Model under the Big Data Environment. *Intelligent Systems and Controll*, 80, 147-150.

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

Lombardi, D., Bloch, R. & Vasarhelyi, M. A. (2015). The Current State and Future of the Audit Profession. *Current Issues in Auditing*, 9(1), 10-16.

Lui, M., Wang, X., Yang, C., Jiang, Z. L. & Li, Y. (2017). An efficient secure Internet of things data storage auditing protocol with adjustable parameter in cloud computing. *International Journal of Distributed Sensor Networks*, 13(1), 1-11.

Lundberg, D. (2009). *IT och affärsnytta: konsten att lyckas med investeringar i IT*. Lund: Studentlitteratur.

Maciejewska, I. (2014). Risk Factors for and audit process in the developed IT environment: The concept of research based on experiences from small audit practices in Poland. *Information Systems and Technologies*.

- Magnusson, J. & Nilsson, A. (2014). *Enterprise System Platforms*. Lund: Studentlitteratur.
- Manson, S., McCartney, S. & Sherer, M. (2001). Audit automation as control within audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(1), 109-130.
- Merhout, J. W. & Havelka, D. (2008). Information Technology Auditing: A Value-Added IT Governance Partnership between IT Management and Audit. *Communications of the Association for Information Systems*, 23, 463-482.
- Mihret, D. G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives On Accounting*, 25(8), 771-782.
- Minnis, M. (2011). The Value of Financial Statement Verification in Debt Financing: Evidence from Private U.S Firms. *Journal of Accounting Research*, 49(2), 457-506.
- Mohd-Sanusi, Z., Khalid, N. H. & Mahi, A. (2015). An Evaluation of Clients' Fraud Reasoning Motives in Assessing Fraud Risks: From the Perspective of External and Internal Auditors. *Procedia Economics and Finance*, 31, 2-12.
- Munteanu, V. & Zaharia, D. L. (2014). Current Trends in Internal Audit. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 116, 2239-2242.
- Orman, L. V. (2013). Technology as Risk. *IEEE Technology and Society Magazine*, 32(2), 22-31.
- Petraşcu, D. & Tieanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance*, 16, 489-497.
- Piechocki, M., Gräning, A. & Kienegger, H. (2007). *New Dimensions of Business Reporting and XBRL*. Weisbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.
- Revisorsinspektionen. (u.å.). En revisors ansvar och uppgifter. Hämtad 2017-05-08 från [http://www.revisorsinspektionen.se/rn/for\\_revisorer/ansvar\\_uppgifter.html](http://www.revisorsinspektionen.se/rn/for_revisorer/ansvar_uppgifter.html)
- Pokorny, J. (2010). XML in Enterprise Systems: Its Roles and Benefits. *Enterprise Architecture, Integration and Interoperability*, 326, 128-139.
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2014). *Principles of external auditing*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Robb, D. A., Rohde, F. H. & Green, P. F. (2016). Standard Business Reporting in Australia: efficiency, effectiveness, or both? *Accounting and Finance*, 56(2), 509-544.
- Salminen, V., Ruohomaa, H. & Kantola, J. (2017). Digitalization and Big Data Supporting Responsible Business Co-evolution. *Advances in Human Factors, Business Management, Training and Education*, 498, 1055-1067.
- Shumate, J. R. & Brooks, R. C. (2001). The Effect of Technology on Auditing in Government: A Discussion of the Paperless Audit. *The Journal of Government Financial Management*, 50(2), 50-55.

SIE-Gruppen. (u.å.). *Vad är SIE?* Hämtad 2017-02-01 från [http://www.sie.se/?page\\_id=12](http://www.sie.se/?page_id=12)

Singh, S., Jeong, Y.-S. & Park, J. H. (2016). A survey on cloud computing security: Issues, threats, and solutions. *Journal of Network and Computer Applications*, 75, 200-222.

Sledgianowski, D., Gomaa, M. & Tan, C. (2017). Toward integration of Big Data, technology and information systems competencies into the accounting curriculum. *Journal of Accounting Education*, 38, 81-93.

Sookhak, M., Gani, A., Khan, M. K. & Buyya, R. (2017). Dynamic remote data auditing for securing big data storage in cloud computing. *Information Sciences*, 380, 101-116.

Stoel, D., Havelka, D. & Merhout, J. M. (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, 60-79.

Söderbom, A. & Ulvenblad, P. (2016). *Värt att veta om uppsatsskrivande - rapporter, projektarbete och examensarbete*. Lund: Studentlitteratur.

Trotman, K. T., Bauer, T. D. & Humphreys, K. A. (2015). Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 56-72.

Wagner, J. M. (2016). Continuous Auditing - The Future of Internal Audit?. *Innovation Management and Education Excellence Vision 2020: Regional Development to Global Economic Growth*, 3244-3252.

XBRL Sweden. (u.å.). *Vad är XBRL*. Hämtad 2017-04-26 från <http://www.xbrl.se/vad-ar-xbrl/>

## **Bilaga 1: Intervjuguide för auktoriserade revisorer**

---

Digitaliseringen är ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess, då den bidrar till att revisionen kan effektiviseras genom bland annat att data och information blir mer tillgängliga. Allt fler processer automatiseras vilket resulterar i att revisorer kan fokusera samt ägna mer tid på analyser och resultat. Utvecklingen bidrar till att göra det möjligt för revisorer att tillhandahålla mervärdestjänster utöver att erbjuda en revision av hög kvalitet. Det kräver att byråer och revisorer anpassar sig efter utvecklingen. Vilken påverkan har den ökade digitaliseringen på IT-användningen i ert dagliga revisionsarbete?

### **Revisionsprocessen**

Vilken uppfattning har ni gällande metodiken och det arbetssätt som tillämpas under revisionsprocessens faser associerat med planering, granskning och rapportering?

Vad är er uppfattning gällande revisionens betydelse i samband med den informationsasymmetri som kan finnas mellan företagsledning och ägare?

Vilken uppfattning har ni gällande den traditionella revisionens möjlighet att ge en försäkrande till intressenter och uppfylla deras krav?

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Vad har ni för uppfattning om vilken påverkan digitaliseringen har på revisionsarbetet som tillämpas under revisionsprocessen?

Vilken uppfattning har ni kring automatisering i samband med revisionsarbetet?

Vilka för- respektive nackdelar ser ni med den ökade digitaliseringen avseende revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att IT möjliggör kontinuerlig revision och att information kan presenteras i realtid?

Vilka för- respektive nackdelar anser ni att det finns med molnbaserade lösningar i samband med revisionen?

Vilka för- respektive nackdelar anser ni att det finns med system- och programlösningar i samband med revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande XBRL-formatet och dess påverkan på revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande SIE-formatet och dess påverkan på revisionen?

### **Revisionens tillförlitlighet**

Hur skulle ni beskriva tillförlitlig revision?

Vilka aspekter anser ni är väsentliga för intressenters förtroende för revisorer?

Hur skulle ni beskriva sambandet mellan kvalitet och tillförlitlighet i revisionen?

Vilken påverkan anser ni att IT medför på revisionens tillförlitlighet?

Vilken uppfattning har ni om IT-revision och dess påverkan på revisionskvaliteten?



### **Revisionsrisken**

Vilka risker ser ni med den ökade digitaliseringen i samband revisionen?

Hur viktigt anser ni att det är att revisorer får regelbunden utbildning inom IT?

Vilken påverkan anser ni att digitaliseringen medför på revisionsrisken gällande att upptäcka bedrägeri eller oegentligheter?

### **Begränsningar för digitaliseringen**

Vilka begränsningar anser ni att det finns för digitaliseringens påverkan på revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att existerande regelverk är anpassade till digitaliseringen?

I vilken utsträckning anser ni att förändringsmotstånd inom revisionen kan utgöra en begränsning för IT-utvecklingen?

### **Revision i framtiden**

Hur tror ni att framtidens revision och arbetssätt kommer att se ut med hänsyn till digitaliseringens utveckling?

Vilken uppfattning har ni gällande revisorns respektive revisionsbranschens roll i framtiden? Tror ni att andra tjänster inom branschen kan komma att efterfrågas i framtiden? Vilka i sådana fall?

Vilka kompetenser kommer vara nödvändiga för revisorer i framtiden?

Hur kan revisorer förbereda sig och hantera en framtid som är alltmer digitaliserad?

## **Bilaga 2: Intervjuguide för programutvecklare**

---

Digitaliseringen är ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess, då den bidrar till att revisionen kan effektiviseras genom bland annat att data och information blir mer tillgängliga. Allt fler processer automatiseras vilket resulterar i att revisorer kan fokusera samt ägna mer tid på analyser och resultat. Utvecklingen bidrar till att göra det möjligt för revisorer att tillhandahålla mervärdestjänster utöver att erbjuda en revision av hög kvalitet. Det kräver att byråer och revisorer anpassar sig efter utvecklingen. Vilken uppfattning har ni gällande digitaliseringens påverkan på IT-användningen i samband med revisionsarbetet?

Hur skulle ni beskriva er programlösning för revision?

Hur påverkar digitaliseringen er utveckling av revisionsprogram?

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Vad har ni för uppfattning om vilken påverkan digitaliseringen har på revisionsarbetet som tillämpas under revisionsprocessen?

Vilken uppfattning har ni kring automatisering i samband med revisionsarbetet?

Vilka för- respektive nackdelar ser ni med den ökade digitaliseringen avseende revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att IT möjliggör kontinuerlig revision och att information kan presenteras i realtid?

Vilka för- respektive nackdelar anser ni att det finns med molnbaserade lösningar i samband med revisionen?

I vilka delar av revisionsarbetet tillämpas programvaror som stöd för revisionen?

Vilka för- respektive nackdelar anser ni att det finns med system- och programlösningar i samband med revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande XBRL-formatet och dess påverkan på revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande SIE-formatet och dess påverkan på revisionen?

### **Revisionens tillförlitlighet**

Hur skulle ni beskriva tillförlitlig revision?

Vilken påverkan uppfattar ni att IT medför på revisionens tillförlitlighet?

### **Revisionsrisken**

Vilka risker ser ni med den ökade digitaliseringen i samband revisionen?

Hur viktigt anser ni att det är att revisorer får regelbunden utbildning inom IT?

Vilken påverkan anser ni att digitaliseringen medför på revisionsrisken gällande att upptäcka bedrägeri eller oegentligheter?

## **Begränsningar för digitaliseringen**

Vilka begränsningar anser ni att det finns för digitaliseringens påverkan på revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att existerande regelverk är anpassade till digitaliseringen?

Vilken påverkan har lagstiftningen på er utveckling av revisionsprogram?

I vilken utsträckning anser ni att förändringsmotstånd inom revisionen kan utgöra en begränsning för IT-utvecklingen?

## **Revision i framtiden**

Hur tror ni att framtidens revision och arbetssätt kommer att se ut med hänsyn till digitaliseringens utveckling?

Hur tror ni att framtidens revisionsprogram kommer att se ut?

Vilken uppfattning har ni gällande revisorns respektive revisionsbranschens roll i framtiden? Tror ni att andra tjänster inom branschen kan komma att efterfrågas i framtiden? Vilka i sådana fall?

Vilka kompetenser kommer vara nödvändiga för revisorer i framtiden?

Hur kan revisorer förbereda sig och hantera en framtid som är alltmer digitaliserad?

## **Bilaga 3: Intervjuguide för informatikexperter**

---

Digitaliseringen är ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess, då den bidrar till att revisionen kan effektiviseras genom bland annat att data och information blir mer tillgängliga. Allt fler processer automatiseras vilket resulterar i att revisorer kan fokusera samt ägna mer tid på analyser och resultat. Utvecklingen bidrar till att göra det möjligt för revisorer att tillhandahålla mervärdestjänster utöver att erbjuda en revision av hög kvalitet. Det kräver att byråer och revisorer anpassar sig efter utvecklingen. Vilken uppfattning har ni gällande digitaliseringens påverkan på IT-användningen i revisionsarbetet?

### **Revisionsprocessen**

Vilken uppfattning har ni gällande metodiken och det arbetssätt som tillämpas under revisionsprocessens faser associerat med planering, granskning och rapportering?

Vad är er uppfattning gällande revisionens betydelse i samband med den informationsasymmetri som kan finnas mellan företagsledning och ägare?

Vilken uppfattning har ni gällande den traditionella revisionens möjlighet att ge en försäkran till intressenter och uppfylla deras krav?

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Vad har ni för uppfattning om vilken påverkan digitaliseringen har på revisionsarbetet som tillämpas under revisionsprocessen?

Vilken uppfattning har ni kring automatisering i samband med revisionsarbetet?

Vilka för- respektive nackdelar ser ni med den ökade digitaliseringen avseende revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att ny IT möjliggör kontinuerlig revision och att information kan presenteras i realtid?

Vilka för- respektive nackdelar anser ni att det finns med molnbaserade lösningar i samband med revisionen?

Vilka för- respektive nackdelar anser ni att det finns med system- och programlösningar i samband med revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande XBRL-formatet och dess påverkan på revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande SIE-formatet och dess påverkan på revisionen?

### **Revisionens tillförlitlighet**

Hur skulle ni beskriva tillförlitlig revision?

Vilka aspekter anser ni är väsentliga för intressenters förtroende för revisorer?

Hur skulle ni beskriva sambandet mellan kvalitet och tillförlitlighet i revisionen?

Vilken påverkan uppfattar ni att IT medför på revisionens tillförlitlighet?

Vilken uppfattning har ni om IT-revision och dess påverkan på revisionskvaliteten?

### **Revisionsrisken**

Vilka risker ser ni med den ökade digitaliseringen i samband revisionen?

Hur viktigt anser ni att det är att revisorer får regelbunden utbildning inom IT?

Vilken påverkan anser ni att digitaliseringen medför på revisionsrisken gällande att upptäcka bedrägeri eller oegentligheter?

### **Begränsningar för digitaliseringen**

Vilka begränsningar anser ni att det finns för digitaliseringens påverkan på revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att existerande regelverk är anpassade till digitaliseringen?

I vilken utsträckning anser ni att förändringsmotstånd inom revisionen kan utgöra en begränsning för IT-utvecklingen?

### **Revision i framtiden**

Hur tror ni att framtidens revision och arbetssätt kommer att se ut med hänsyn till digitaliseringens utveckling?

Vilken uppfattning har ni gällande revisorns respektive revisionsbranschens roll i framtiden? Tror du att andra tjänster inom branschen kan komma att efterfrågas i framtiden? Vilka i sådana fall?

Vilka kompetenser kommer vara nödvändiga för revisorer i framtiden?

Hur kan revisorer förbereda sig och hantera en framtid som är alltmer digitaliserad?

## **Bilaga 4: Intervjuguide för företrädare för branschens tillsynsmyndighet**

---

Digitaliseringen är ett viktigt steg i revisionens utvecklingsprocess, då den bidrar till att revisionen kan effektiviseras genom bland annat att data och information blir mer tillgängliga. Allt fler processer automatiseras vilket resulterar i att revisorer kan fokusera samt ägna mer tid på analyser och resultat. Utvecklingen bidrar till att göra det möjligt för revisorer att tillhandahålla mervärdestjänster utöver att erbjuda en revision av hög kvalitet. Det kräver att byråer och revisorer anpassar sig efter utvecklingen. Vilken uppfattning har ni gällande digitaliseringens påverkan på IT-användningen i revisionsarbetet och hur påverkar det ert arbetssätt som tillsynsmyndighet?

### **Revisionsprocessen**

Vilken uppfattning har ni gällande metodiken och det arbetssätt som tillämpas under revisionsprocessens faser associerat med planering, granskning och rapportering?

### **Digitaliseringens påverkan på revisionen**

Vad har ni för uppfattning om vilken påverkan digitaliseringen har på revisionsarbetet som tillämpas under revisionsprocessen?

Vilka för- respektive nackdelar ser ni med den ökade digitaliseringen avseende revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att IT möjliggör kontinuerlig revision och att information kan presenteras i realtid?

Vilka för- respektive nackdelar anser ni att det finns med molnbaserade lösningar i samband med revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande XBRL-formatet och dess påverkan på revisionen?

Vad har ni för uppfattning gällande SIE-formatet och dess påverkan på revisionen?

### **Revisionens tillförlitlighet**

Hur skulle ni beskriva tillförlitlig revision?

Vilka aspekter anser ni är väsentliga för intressenters förtroende för revisorer?

Hur skulle ni beskriva sambandet mellan kvalitet och tillförlitlighet i revisionen?

Vilken påverkan uppfattar ni att IT medför på revisionens tillförlitlighet?

### **Revisionsrisken**

Vilka risker ser ni med den ökade digitaliseringen i samband revisionen?

Hur viktigt anser ni att det är att revisorer får regelbunden utbildning inom IT?

Vilken påverkan anser ni att digitaliseringen medför på revisionsrisken gällande att upptäcka bedrägeri eller oegentligheter?

## **Begränsningar för digitaliseringen**

Vilka begränsningar anser ni att det finns för digitaliseringens påverkan på revisionen?

I vilken utsträckning anser ni att existerande regelverk är anpassade till digitaliseringen?

I vilken utsträckning anser ni att traditionella arbetssätt förändringsmotstånd inom revisionen kan utgöra en begränsning för IT-utvecklingen?

## **Revision i framtiden**

Hur tror ni att framtidens revision och arbetssätt kommer att se ut med hänsyn till digitaliseringens utveckling?

Vilken uppfattning har ni gällande revisorns respektive revisionsbranschens roll i framtiden? Tror du att andra tjänster inom branschen kan komma att efterfrågas i framtiden? Vilka i sådana fall?

Vilka kompetenser kommer vara nödvändiga för revisorer i framtiden?

Hur kan revisorer förbereda sig och hantera en framtid som är alltmer digitaliserad?



Besöksadress: Kristian IV:s väg 3  
Postadress: Box 823, 301 18 Halmstad  
Telefon: 035-16 71 00  
E-mail: [registrator@hh.se](mailto:registrator@hh.se)  
[www.hh.se](http://www.hh.se)