



Högskolan
Kristianstad

Högskolan Kristianstad

291 88 Kristianstad

044 250 30 00

www.hkr.se

**Examensarbete 15 hp, för:
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2021
Fakulteten för ekonomi**

Digitalisering inom revisionsbranschen

Hur påverkas Revisorsinspektionens utbildningskrav av en alltmer digitaliserad bransch?

Liv Martinsson och Maria Anagrius

Förord

Med detta förord vill vi främst rikta ett stort tack till vår handledare Ilse Svensson De-Jong för ditt stöd under denna vårtermin. Dina peppande ord har verkligen hjälpt och underlättat vårt uppsatsskrivande. Utan ditt engagemang och din tillgänglighet hade vi inte kunnat presentera denna uppsats idag.

Vi vill även tacka våra opponenter för den konstruktiva kritik vi fått som bidragit till utveckling och förbättring av vår uppsats. Slutligen vill vi rikta ett stort tack till de respondenter som under högsäsong har tagit sig tiden att ställa upp på intervjuer och därmed möjliggjort denna studie.

Kristianstad, 27 maj 2021

Liv Martinsson

Maria Anagrius

Författare

Liv Martinsson och Maria Anagrius

Titel

Digitalisering inom revisionsbranschen - Hur påverkas Revisorsinspektionens utbildningskrav av en alltmer digitaliserad bransch?

Engelsk titel

Digitalization in the Audit Industry – How is the Swedish Inspectorate of Auditors' Educational Requirements Affected by an Increasingly Digitalized Industry?

Handledare

Ilse Svensson-De Jong

Medbedömare

Torsten Andersson

Examinator

Heléne Tjárnemo

Sammanfattning

Digitaliseringen anses vara en transformerande drivkraft i samhället med en betydande påverkan på revisionsbranschen. Revisionsarbetet utvecklas till att ske alltmer digitalt. Tidigare forskning belyser det faktum att revisorernas kompetensbehov har förändrats till följd av den teknologiska utvecklingen.

Syftet med denna studie var att bilda en förståelse kring digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och därmed Revisorsinspektionens (RI) utbildningskrav för auktorisation av revisorer. En kvalitativ forskningsmetod har använts för att besvara studiens syfte och frågeställning. Semistrukturerade intervjuer har utförts med anställda från Revisorsinspektionen samt verksamma revisorer hos Big Four-byråerna. Den insamlade empirin har därefter analyserats utifrån studiens teoretiska referensram. Slutsatserna som dragits visar att digitaliseringen har en betydande påverkan på revisionsbranschen men endast en viss påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav. De nya kraven från 2018 möjliggör en bredare utbildningsbakgrund hos revisorerna, vilket anses vara fördelaktigt enligt empirin ur ett digitaliseringsperspektiv.

Vidare visar studien att det föreligger ett förändringsbehov av Revisorsinspektionens utbildningskrav. Respondenter från revisionsbranschen anser att teknisk grundutbildning är fördelaktigt för revisorer, då stor del av revisionsarbetet sker med digitala arbetsverktyg. I takt med att klienterna även digitaliseras dras slutsatsen att viss teknisk kunskap är nödvändig för att revisorerna skall erhålla en förståelse kring klienternas finansiella information och dess verksamhet. Således anses det från revisionsbranschens håll att teknisk grundkunskap bör implementeras i RI:s utbildningskrav för auktorisation av revisorer. Enligt analys av empiri och den teoretiska referensramen tyder resultatet på att förändringar i utbildningskraven hindras av institutionell tröghet hos Revisorsinspektionen.

Ämnesord

Revision, Digitalisering, Revisionsbranschen, Revisorsinspektionen, Utbildningskrav, Institutionell teori

Author

Liv Martinsson and Maria Anagrius

Title

Digitalization in the Audit Industry – How is the Swedish Inspectorate of Auditors' Educational Requirements Affected by an Increasingly Digitalized Industry?

Supervisor

Ilse Svensson-De Jong

Co-examiner

Torsten Andersson

Examiner

Heléne Tjärnemo

Abstract

Digitalization is a transforming force with a significant impact within the auditing industry. The auditing process is developing towards being increasingly digital. Previous research has highlighted that the auditor's competence needs have changed because of digitalization.

The purpose of this paper was to investigate the impact of digitalization within the auditing industry and thereby the Swedish Inspectorate of Auditors' (SIA) educational requirements for authorization of auditors. A qualitative research method has been used to answer the purpose and research questions of this paper. Interviews have been conducted with employees from the SIA and auditors at the Big Four-firms. The empirical data were analyzed based on the theoretical framework. The conclusions show that digitalization has a significant impact on the auditing industry, but only a certain impact on the SIA's educational requirements. The new requirements from 2018 enable a wider educational background for auditors, which is considered advantageous for the auditing industry.

Furthermore, the study shows that there is a need for change in the SIA's educational requirements. Respondents from the auditing industry believe that basic technical education is beneficial for auditors, as most of the auditing process is performed by using digital tools. It is concluded that some technical knowledge is necessary for the auditors to gain an understanding of the clients' financial information and its operations. It is therefore considered that basic technical knowledge should be implemented in the SIA's educational requirements. However, the result indicates that changes in these requirements are prevented by institutional inertia at the SIA.

Keywords

Auditing, Digitalization, The Auditing Industry, The Swedish Inspectorate of Auditors, Educational Requirements, Institutional Theory

Förkortningslista

AI	Artificiell Intelligens
RPA	Robotic Process Automation
RI	Revisorsinspektionen
Big Four	Benämning på de fyra största globala revisionsorganisationerna Deloitte, PwC, KPMG och EY (Ernst & Young)
PwC	PriceWaterhouseCoopers
FAR	Föreningen för Auktoriserade Revisorer
VD	Verkställande direktör
RTE	Real-time economy
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards board
ISA	International Standards on Auditing

Innehåll

1. Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Syfte.....	5
1.4 Forskningsfråga	5
1.5 Avgränsningar	5
2. Teoretisk referensram.....	6
2.1 Digitalisering	6
2.2 Den institutionella teorin	7
2.3 Revision.....	9
2.3.1 Teorier om revision	9
2.3.2 Revisionsprocessen	11
2.3.3 Revisorernas tillsynsmyndighet	13
2.3.4 Revisorsinspektionens nya utbildningskrav	14
2.3.5 Big Four-byråerna	17
2.3.6 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och revisorns kompetensbehov	18
2.4 Teorianvändning.....	21
3. Metod.....	23
3.1 Vetenskaplig metod.....	23
3.1.1 Metodval.....	24
3.2 Litteraturgenomgång	25
3.3 Empirisk metod	25
3.3.1 Datainsamlingsmetod	25
3.3.2 Urval och respondenter	26
3.3.3 Trovärdighet	29

3.3.4 Etiska reflektioner	29
4. Resultat	31
4.1 Revisorsinspektionen.....	31
4.1.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen.....	31
4.1.2 Digitaliseringens påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav	33
4.2 Big Four-byråerna	35
4.2.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen.....	36
4.2.2 Digitaliseringens påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav	39
5. Diskussion och analys	44
5.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen.....	44
5.2 Digitaliseringens påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav	47
5.3 Avslutande diskussion	50
6. Slutsats.....	53
6.1 Sammanfattning av studien och dess syfte.....	53
6.2 Frågeställning	53
6.2.1 Hur påverkar digitaliseringen revisionsbranschen och därmed Revisorsinspektionens utbildningskrav för auktorisation av revisorer?.....	53
6.3 Studiens bidrag	55
6.4 Begränsningar och förslag till vidare forskning	55
Referenser.....	57
Bilaga 1 – Intervjuguide till Revisorsinspektionen	63
Bilaga 2 – Intervjuguide till Big Four-byråerna	64

Figurer

Figur 1 – Teorier om revision.....	10
Figur 2 - Revisionsprocessen	11
Figur 3 – Revisorsinspektionens organisation.....	13

Figur 4 - Utbildningskrav	14
Figur 5 – De obligatoriska ämnesområdena.....	15
Figur 6 – Konceptualisering av studiens huvudbegrepp och teorianvändning	22
Figur 7 – Illustration av studiens resultat	52

Tabeller

Tabell 1 – Nya och gamla utbildningskrav	17
Tabell 2 – Respondenter från Revisorsinspektionen.....	27
Tabell 3 – Respondenter från Big Four-byråerna.....	28

1. Inledning

Detta inledande kapitel behandlar digitaliseringen samt dess relevans i dagens samhälle. Även digitaliseringens betydelse i koppling till revisionsyrket och den svenska revisionsbranschens reglerande myndighet kommer att presenteras. Därefter följer en problematisering samt studiens syfte, frågeställningar och avgränsningar.

1.1 Bakgrund

Digitaliseringen är ett fenomen med betydande påverkan på samhället och syftar till övergången mot en mer digital värld, i vardagslivet och samhället, där digital teknik ersätter analog (Ek & Ek, 2020). I dagens samhälle utvecklas teknologin ständigt och benämns som den fjärde industriella revolutionen (Björkdahl m.fl., 2018). Alltmer sker digitalt och utvecklingen går ständigt framåt. Den rådande pandemin med Covid-19 har bringat digitaliseringen ökad relevans då digitaliseringsprocessen troligtvis har påskyndats på grund av detta (Lennartsson, 2020). Världen genomgår ständig förändring, främst på grund av den digitala och teknologiska utvecklingen. Enligt Cöster m.fl. (2017) utgör digitaliseringen en betydande påverkan på människors vardag, där exempelvis sociala medier och videosamtal blivit vanliga inslag.

Ur ett företagsekonomiskt perspektiv handlar digitalisering om att öka värdeskapandet för kunder genom en utökad användning av digitala teknologier. Exempel på den digitala utvecklingen inom näringslivet är användningen av artificiell intelligens (AI). AI är en benämning på datasystem som, med hjälp av bland annat maskininlärning, kan genomföra arbetsuppgifter vilka vanligtvis kräver mänsklig medverkan (Ek & Ek, 2020). Även automatisering har blivit vanligare inslag bland företag och organisationer. Detta innebär att mänsklig arbetskraft ersätts av robotar, vilket anses effektivisera olika arbetsprocesser (Iveroth m.fl., 2018). Det förutspås att dagens yrkesroller kommer att förändras på grund av detta och därav måste samhället som helhet följa utvecklingen (Jeleu, 2015).

Digitalisering utgör således en strukturomvandling inom de flesta branscher och kan anses påverka låg- och högutbildade på olika sätt. I takt med ökad automatisering försvinner vissa yrken, medan nya uppstår och en del förändras. Utvecklingen inom digitalisering betraktas som *skill-biased*, det vill säga att högutbildade yrkesverksamma gynnas mer än de lågutbildade. De repetitiva arbetsuppgifterna som ej kräver högre universitets- eller högskoleutbildning kommer troligtvis att automatiseras (Digitaliseringskommissionen, 2016). Detta förutspås att ske inom revisionsbranschen, då digitaliseringen bidrar till möjligheten att automatisera de enklare uppgifterna, med hjälp av bland annat artificiell intelligens (AI) (Kruskopf m.fl., 2020).

Revisionsbranschen anses vara ett av de områden där digitaliseringen bidrar till transformering av yrkesrollen (Kruskopf m.fl., 2020). Enligt revisionsbranschens reglerande myndighet Revisorsinspektionen (2017) har branschen förändrats i form av nya arbetssätt, bland annat på grund av digitalisering och automatisering. Den tekniska utvecklingen av bland annat artificiell intelligens anses utgöra en utmaning för branschen. RI menar att revisionsbehovet finns kvar men att förutsättningarna för utförandet av revisionen förändras på grund av digitaliseringen: ”Den traditionella revisionen i form av verifikationsgranskning tillhör i många organisationer en svunnen tid och har ersatts av ökat intresse för granskning av organisationers interna kontroll och faktiska risker i verksamheten” (Revisorsinspektionen, 2017, s. 22). Digitaliseringen medför nya IT-verktyg för revisorerna i sitt arbete, emellertid kvarstår frågan i vilken utsträckning dessa används bland de svenska revisionsbyråerna. RI anser att digitaliseringen utgör en utmaning för branschen och att anpassning till nya förutsättningar krävs. Den tydligaste utvecklingen är märkbar inom traditionell finansiell revision, dock menar RI att förändringsbehovet finns inom hela revisionsbranschen (Revisorsinspektionen, 2017).

Under vintern 2020 inledde Revisorsinspektionen en tematillsyn som behandlar digitalisering och automatisering av revisionen. RI:s tematillsyn ”är riktad mot revisionsbranschen som helhet och mot ett specifikt område eller revisionsfråga” och syftar till att ”få en bättre helhetsbild samt kunna identifiera gemensamma utmaningar, *best practice* eller ett förbättringsbehov för branschen.” (Revisorsinspektionen, u.å., st. 2). Målet med denna tematillsyn är att bilda en förståelse samt kartlägga hur långt

branschen framskridit inom digitaliseringsutvecklingen samt identifiera utmaningar och effekter som uppstår till följd av denna. Tematillsynen med fokus på digitalisering och automatisering inom revision förväntas färdigställas under sommaren 2021 (Revisorsinspektionen, 2020).

1.2 Problemdiskussion

”Revisorsrollen blir roligare” säger KPMG:s tidigare VD Magnus Fagerstedt till tidningen *Realtid* år 2017. Fagerstedt menar att digitalisering inom revisionsbranschen leder till mer utvecklande arbete som skapar ytterligare mervärde för revisionsbyråernas kunder (Istner-Byman, 2017, st. 10). Digitala hjälpmedel har blivit centrala i det dagliga revisionsarbetet, vilket även är nödvändigt för att revisorerna ska kunna följa med i de teknologiska framstegen i samhället och ekonomin som helhet. Eftersom digitaliseringen leder till mer tillgänglig information för ett företags intressenter måste revisorerna utveckla sina arbetsmetoder för att kunna bibehålla sin nytta gentemot dessa. Troligtvis kommer digitala hjälpmedel, såsom Robotic Process Automation, även kallat RPA-teknologi, framskrida inom revisionsbranschen, då revisorerna kan lägga mer tid på värdegenererande arbetsuppgifter i stället för repetitiva (Lombardi m.fl., 2014).

Vasarhelyi m.fl. (2010) menar att den traditionella revisionen måste genomgå förändringar för att fortsätta vara relevant i dagens *real-time economy* (RTE). RTE är en följd av digitaliseringens framfart och handlar om nya, digitala sätt att bedriva verksamheter (Vasarhelyi m.fl., 2010). Revisionen bör således följa den digitala utvecklingen för att effektivt möta behoven hos och skapa värde för användarna av den finansiella informationen (Lombardi m.fl., 2014). Crittenden m.fl. (2019) hänvisar till digitaliseringen som en drivkraft, vilket genom sin påverkan på samhället även medför förändringar i näringslivet. Det argumenteras för vikten av digitalisering som en del av studenternas utbildning med syftet att förbereda dessa för den digitala utvecklingen som sker inom arbetslivet (Crittenden m.fl., 2018). En konsekvens av digitaliseringen är det nya behovet av kompetens för revisorerna. Detta anses orsaka ett gap mellan teorin från ekonomutbildningen med praktiken i arbetslivet. Kunskapskraven för en revisor har förändrats i takt med digitaliseringen och utbildningen av ekonomer anses ej uppfylla

dessa (Manita m.fl., 2020). Nyckelkompetenser för framtida revisorer anses vara kompetens inom IT och kunskaper inom analys av affärssystem (Byrnes m.fl., 2018).

Även Lombardi m.fl. (2014) belyser det utökade kompetensbehovet som uppstår på grund av digitaliseringen inom revisionsbranschen. Teknologi kommer att vara en väsentlig del av revisionsprocessen, vilket medför att utbildning inom dessa områden kommer att behövas. Bland annat förutspås det att externa revisorer kommer att förlita sig mer på den interna revisionen hos sina klienter. Detta eftersom digitaliseringen, i form av till exempel automatisering, minskar risken för fel i redovisningen och de finansiella rapporterna. Kruskopf m.fl. (2020) menar ytterligare att automatisering kan användas för repetitiva uppgifter och revisorerna kan därför lägga större vikt på arbetsuppgifter där deras expertis och bedömningsförmåga är nödvändig. Således kommer den mänskliga bedömningsförmågan och expertisen hos revisorerna fortsatt vara essentiell inom yrket (Lombardi m.fl., 2014).

Revisorsinspektionen (2017) beskriver hur förutsättningarna för revisionsarbetet har förändrats, bland annat på grund av den tekniska utvecklingen i samhället. Detta motiveras som en av orsakerna till Revisorsinspektionens nya utbildningskrav för auktoriserade revisorer som infördes år 2018. Syftet med införandet av de nya utbildningskraven var både att förenkla och effektivisera utbildningen av framtida revisorer samt öka yrkets attraktivitet. RI menar att förändringen leder till ökad kvalitet av utbildningen och därmed även bredare kompetens för revisorerna. De nya utbildningskraven tillåter att vissa ämnesområden får studeras hos bland annat revisionsföretag, vilket motiveras av bristen på relevanta ekonomutbildningar på de svenska universiteten och högskolorna. Det gamla kravet på en ekonomisk kandidatexamen har exkluderats från RI:s nya utbildningskrav med syftet att bredda kompetenser inom bland annat IT (Revisorsinspektionen, 2017).

Tidigare forskning som presenterats ovan visar att ett behov av nya kompetenser bland revisorer har uppstått som en konsekvens av digitaliseringen. Revisorsinspektionens nya utbildningskrav motiverades bland annat med syftet att bredda auktoriserade revisorers

kompetens på grund av den teknologiska utvecklingen (Revisorsinspektionen, 2017). Däremot finns det inga obligatoriska ämnesområden för auktoriserade revisorer som specifikt behandlar digitaliseringen och dess påverkan på revisionsbranschen. Det uppstår således ett gap i forskningen kring huruvida RI:s utbildningskrav påverkas av det kompetensbehov som förväntas uppstå på grund av den digitala utvecklingen inom revisionsbranschen.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att förstå och kartlägga digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och därmed undersöka huruvida Revisorsinspektionens utbildningskrav för auktorisation av revisorer påverkas av detta.

1.4 Forskningsfråga

Nedanstående forskningsfråga har formulerats för att kunna uppfylla studiens syfte:

- Hur påverkar digitaliseringen revisionsbranschen och därmed Revisorsinspektionens utbildningskrav för auktorisation av revisorer?

1.5 Avgränsningar

Studiens fokus är digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och Revisorsinspektionens utbildningskrav för auktorisation. Därför har avgränsningar gjorts till anställda hos Revisorsinspektionen i explorativt syfte. Intervjuer har därefter gjorts med revisorer hos Big Four-byråer i Sverige, vilka beskrivs i följande kapitel. Syftet med dessa intervjuer är att utöka förståelsen för revisionsbranschens syn på digitaliseringens påverkan på branschen och Revisorsinspektionens utbildningskrav.

2. Teoretisk referensram

I detta avsnitt presenteras relevanta teorier samt tidigare forskning inom ämnet. Den teoretiska referensramen inleds med en redogörelse för begreppet digitalisering för att sedan presentera den institutionell teorin. Därefter beskrivs revisionsyrket och bakomliggande teorier samt revisionsprocessen. Vidare presenteras revisionsbranschens reglerande myndighet samt utbildningskrav för auktoriserade revisorer. Även begreppet digitalisering i relation till dess påverkan på revisionsbranschen behandlas. Till sist presenteras en redogörelse för studiens teorianvändning.

2.1 Digitalisering

Begreppet *digitalisering* innebär förändringar i sociala och organisatoriska sammanhang samt i samhället som helhet på grund av *digitisering*, det vill säga omvandling av analoga data till digitala (Ek & Ek, 2020). Framväxten av elektronik och utveckling inom datorer och IT har möjliggjort dagens digitala samhälle. Automatisering är en väsentlig konsekvens av digitaliseringen, då mänsklig arbetskraft har ersatts av automatiska robotar inom vissa branscher. Detta kan leda till att vissa yrkesgrupper minskar eller försvinner samt att nya uppstår som följd av ökat kompetensbehov inom bland annat IT. Människor kommer alltmer arbeta med datorer och robotar, vilket förväntas öka kraven på de mänskliga kompetenserna, så kallade *soft skills*, såsom kommunikativa och analytiska förmågor. Utvecklingen inom digitalisering har således väsentlig betydelse på bland annat verksamhetsutveckling och förändrade arbetssätt (Iveroth m.fl., 2018).

Ek och Ek (2020) beskriver ett antal väsentliga begrepp inom digitaliseringen. Ett exempel är *big data*, vilket betyder stora volymer data. Datan är ofta ostrukturerad och således svår att bearbeta i praktiken. *Big data* har följaktligen bidragit till framfarten av *data-analytics*, eller dataanalys, som handlar om bearbetning av stora mängder data. Ytterligare en arbetsmetod som utvecklats genom digitaliseringens framfart är maskininlärning, vilket också kan användas för analys av *big data*. Maskininlärning handlar om att lära upp datorer att lösa en uppgift utan att datorn har programmerats för detta och är ett begrepp inom artificiell intelligens (Ek & Ek, 2020). *Blockchains* är även

ett begrepp inom digitaliseringen som behandlas i denna studie. Med *blockchains* menas ett allmänt och fördelat system som verifierar digitala transaktioner. Främst används *blockchains* vid transaktioner med kryptovalutor, det vill säga en digital valuta, exempelvis *bitcoin* (Tucker m.fl., 2019). Slutligen är även begreppet *digital affärsmodell* väsentligt för denna studie. Detta handlar om hur digital transformation förändrar en affärsmodell och dess komponenter. Digitaliseringen har bidragit till att traditionella affärsmodeller har blivit mindre konkurrenskraftiga och en transformering av affärsmodellerna anses vara fördelaktigt för företagen (Ek & Ek, 2020).

2.2 Den institutionella teorin

Den institutionella teorin handlar om förändringar inom organisationer samt de branscher dessa verkar i (Deegan & Unerman, 2011). Syftet med denna studie är att förstå huruvida digitaliseringen inom revisionsbranschen har en påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav. Den institutionella teorin visar hur organisationer påverkas av dess omgivning och således även hur de utvecklas och anses därför passande för denna studie (Eriksson-Zetterquist, 2009). Ur ett modernt perspektiv är organisationer uppbyggda av ett flertal strukturella element. Ett grundläggande antagande är att förändring av ett element medför förändring av de andra elementen. När en förändring i organisationen sker, exempelvis nya teknologiska verktyg införs, förändras arbetsuppgifterna för de anställda och därmed även kompetenskraven. Anpassning måste därför ske för att ny teknologi ska kunna dras nytta av (Jacobsen, 2019).

DiMaggio och Powell (1983) beskriver hur den institutionella teorin belyser varför organisationer inom samma bransch eller fält tenderar att förändras genom att efterlikna varandra och således bli mer homogena. Detta förklaras genom tre former av isomorfism: *tvång*, *normer* och *imitation*. *Tvång*, eller *coercive isomorphism*, handlar om obligatoriska förändringar för organisationer. Tvingade förändringar kan bero på nya lagstiftningar samt förväntningar från samhället eller intressenter. De aktörer som påtvingar en organisation en förändring kan vara formella eller icke-formella. *Normative isomorphism* behandlar hur normer och värderingar inom en yrkesgrupp bidrar till förändringar hos organisationer. Detta kan handla om interna normer inom organisationen eller yttre normer som påverkar en hel bransch. Den sista formen av isomorfism, *mimetic*

isomorphism, förklarar hur organisationer imiterar varandra på grund av osäkerhet. Organisationer efterliknar andra organisationers strukturer om dessa anses vara framgångsrika (DiMaggio & Powell, 1983). De tre formerna av isomorfism används således för att bidra till en förståelse kring hur förändringar sker i revisionsbranschen på grund av digitaliseringen.

Den institutionella teorin används även för att identifiera och förstå drivkrafterna bakom förändringar (DiMaggio & Powell, 1983). I denna studie kommer teorin användas för att förstå drivkrafterna bakom förändringar inom revisionsbranschen. Digitaliseringen, som kallas den fjärde industriella revolutionen, anses vara en transformerande drivkraft i samhället som helhet (Björkdahl m.fl., 2018). Enligt Jacobsen (2019) är drivkrafter en förklaring till varför förändringar sker. Dock kan uppfattningar och tolkningar kring drivkrafterna skilja sig åt mellan individer. Detta påverkar huruvida förändringar genomförs eller ej samt vilka åtgärder som anses vara nödvändiga. DiMaggio och Powell (1983) menar emellertid, ur perspektivet av *normative isomorphism*, att personer med likartad utbildningsbakgrund är benägna att reda ut problem på ett likartat sätt. Digitaliseringen kan även klassas som en orsak till *coercive isomorphism*, det vill säga en tvingade förändring (DiMaggio & Powell, 1983). Teknologisk utveckling beskrivs som en yttre drivkraft vilket organisationerna inte kan påverka och som kräver anpassning (Jacobsen, 2019). Detta har bidragit till att organisationer förändras alltmer med ett ökat fokus på innovation för att bibehålla sin konkurrenskraftighet (Damanpour & Wischnevsky, 2006). Den institutionella teorin beskriver detta som en form av *mimetic isomorphism*, då organisationer väljer att imitera mer framgångsrika företag, vilket exempelvis kan vara ett mer digitaliserat arbetssätt (DiMaggio & Powell, 1983). Jacobsen (2019) beskriver de främsta svårigheterna med organisatoriska förändringar som mänskliga motståndsmekanismer. Åsikter kan variera mellan individer kring vad som anses vara mest fördelaktigt ur ett yrkesmässigt perspektiv. Även rädsla för att nya situationer, som kräver andra kompetenser, uppstår eller rädsla för att arbetskraftsbehovet minskar på grund av automatisering är andra exempel. Byråkrati anses också vara ett hinder för förändring, då organisationer under strikt myndighetsstyrning är mer invecklade att förändra än organisationer under mer flexibel reglering (Jacobsen, 2019).

Institutionell tröghet är ytterligare en förklaring till svårigheterna av förändring inom organisationer, vilka ofta kännetecknas av stabilitet i form av interna eller externa regleringar och förväntningar. Institutionell tröghet är således ett hinder för förändringar och återfinns i varierande form i alla organisationer (Burns & Scapens, 2000). Zantvoort (2017) beskriver att institutionell tröghet uppstår när det moderna samhället accelererar och utvecklas i en hastigare takt än politiska samt sociala institutioner och organisationer. Exempel på utvecklingar i samhället är den teknologiska utvecklingen och digitaliseringen (Zantvoort, 2017). Desto fler interna rutiner och vanor en organisation innehar, desto mer institutionell tröghet uppstår vid förändringsarbete (Burns & Scapens, 2000). Dock kan även yttre faktorer bidra till uppkomsten av institutionell tröghet inom organisationer, exempelvis lagar och regleringar från myndigheter (Zantvoort, 2017).

2.3 Revision

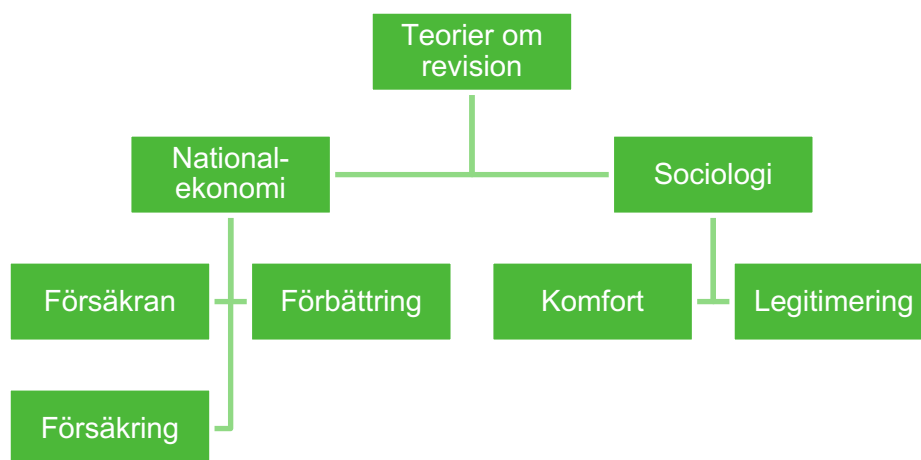
Extern revision förklaras som planering, granskning och bedömning av ett företags årsredovisning, bokföring och förvaltning som sedan utmynnar i en revisionsberättelse med syftet att kvalitetssäkra den finansiella informationen (FAR, 2006).

2.3.1 Teorier om revision

Carrington (2014) nämner olika teorier kring revision, vilka är uppdelade i nationalekonomiska och sociologiska teorier. De nationalekonomiska teorierna beskriver revision som försäkring, förbättring och försäkring. Ur ett sociologiskt perspektiv behandlas revision som komfort och legitimering. Teorierna redovisas i figur 1 nedan.

Figur 1

Teorier om revision



Kommentar: Illustration över de nationalekonomiska och sociologiska teorierna om revision. Hämtat från Carrington, T. (2014, s. 13). *Revision*. Liber.

Den första nationalekonomiska teorin är revision som *försäkran*, vilket handlar om informationsasymmetri mellan företagsledare och ägare (Carrington, 2014). Detta kan kopplas ihop med agent-teorin, vilket behandlar förhållandet mellan principaler och agenter. Här utgör revision en försäkran för principalen (ägaren) att agenten (företagsledaren) inte agerat i eget intresse (Deegan & Unerman, 2011). Revision som *förbättring* behandlar däremot den redovisade informationens kvalitet. Uppgiften för revisorn i denna teori är att påverka redovisningen med övriga intressenter i åtanke (Carrington, 2014). Wallace (2004) nämner att den teoretiska utgångspunkten för revision är att säkerställa den finansiella informationens kvalitet för att öka tillförlitligheten gentemot företagets intressenter. Den sista nationalekonomiska teorin, revision som *försäkring*, innebär att revisorns granskning utgör ett betydande att klientens finansiella redovisade information ger en rättvis bild (Carrington, 2014).

De sociologiska teorierna behandlar revision som *komfort* och *legitimering*. Komfort-aspekten beskriver revision från både användare och producenters, det vill säga revisorernas, perspektiv (Carrington, 2014). Revision som komfort innebär att revision medför att användare känner trygghet och komfort i relation till den redovisade informationen (Pentland, 1993). Ur revisorns synvinkel handlar komfort om att vara

bekvämt med uttalanden revisorn gör angående redovisningen. En revisor kan inte granska all information, vilket leder till att personen i fråga måste bedöma när revisionen är färdig. Den sista teorin, revision som legitimering, handlar om att en revision som godkänner redovisningen medför trovärdighet till de redovisade rapporterna (Carrington, 2014). Enligt Power (1996) medför revision ökad legitimitet angående den finansiella informationen gentemot företag utan revisor.

2.3.2 Revisionsprocessen

Carrington (2014) beskriver även olika synsätt på revisionen och dess funktion. Slutprodukten av en revision kan således ha varierande funktioner ur olika aspekter. Det som däremot är gemensamt är själva revisionsprocessen, det vill säga hur revisionen utförs (se figur 2). Den lagstadgade revisionen regleras bland annat av Revisionslagen (1999:1079) och Aktiebolagslagen (2005:551). Möjligheter till variation i hur revisionen utförs är därmed tämligen små.

Figur 2

Revisionsprocessen



Kommentar: Revisionsprocessens fyra komponenter. Hämtat från Carrington, T. (2014, s. 41). *Revision*. Liber.

2.3.2.1 Företagsledningens påståenden

Enligt Carrington (2014) inleds revisionsprocessen med uttalanden från företagsledningen. Detta utgörs av så kallade räkenskapspåståenden som uttrycks genom de redovisade finansiella rapporterna. Syftet med revisionsprocessens inledande steg är att bilda en förståelse kring företagets verksamhet, finansiella ställning samt identifiera risker och utifrån detta planera revisionen (FAR, 2007). Revisorn bildar bland annat en uppfattning kring företagets möjlighet till fortsatt drift, dess interna kontroll samt vad som anses vara väsentligt i de finansiella rapporterna (FAR, 2006). Företagsledningens

påståenden utgör således en grund för vilka bestyrkandeåtgärder som revisorn bedömer är nödvändiga vid det fortsatta granskningsarbetet (Carrington, 2014).

2.3.2.2 Bestyrkandeåtgärder

Det andra steget i revisionsprocessen handlar om bestyrkandeåtgärder, där revisorn samlar in revisionbevis, det vill säga underlag, för att möjliggöra ett komfortabelt uttalande kring redovisningen (Carrington, 2014). Enligt FAR (2009) ska revisorn utföra granskningsåtgärder som bidrar till att rimliga slutsatser och uttalanden kan rapporteras. Revisorn granskar således även aspekter utanför företagets bokföring och finansiella rapporter för att bilda en förståelse kring den redovisade informationens fullständighet (Carrington, 2014). Vid granskningen och utförande av bestyrkandeåtgärder har IT-stöd blivit vanligare i revisorernas arbete. IT-baserade system underlättar för revisorerna vid bland annat riskanalyser, informationssökning samt identifiering av avvikande transaktioner (FAR, 2006).

2.3.2.3 Dokumentation

Carrington (2014) beskriver det tredje steget i revisionsprocessen som dokumentation. Revisorerna är ålagda, enligt bland annat internationella revisionsstandarder, att dokumentera de bestyrkandeåtgärder som genomförs. Det främsta syftet med dokumentationen är att revisorns opartiskhet och självständighet skall kunna bedömas. Dokumentation motiveras även av det faktum att det underlättar för revisorerna i dess arbete, då ett revisionsuppdrag kan behandla omfattande mängder information gällande företaget samt de bestyrkandeåtgärder som genomförts (Carrington, 2014). Ur ett digitaliseringsperspektiv är dokumentationsaspekten ett av de steg i revisionsprocessen som påverkas främst av IT-utvecklingen. Idag sker majoriteten av all dokumentation samt lagring av information digitalt hos revisionsbyråerna (FAR, 2006).

2.3.2.4 Rapportering

Processen ska till sist rapporteras, främst i form av en revisionsberättelse. En väsentlig skillnad mellan dokumentationen som revisorerna utför under granskningsarbetet och rapporteringen är sekretessaspekten. Den information som dokumenteras är sekretessbelagd, medan rapporteringen i form av revisionsberättelsen är syftad till tredje part (Carrington, 2014). Revisionsberättelsen är en årlig rapport från revisorn, där revisorn förmedlar dess bedömning kring företagets årsredovisning och om den upprättats

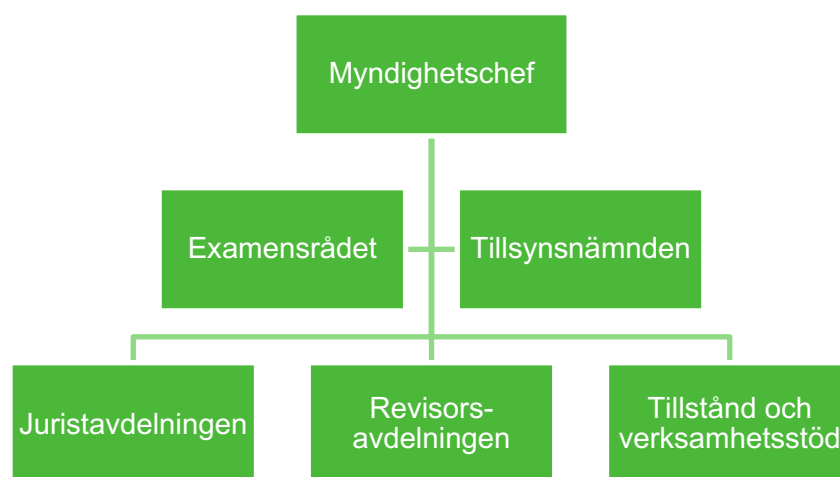
enligt Årsredovisningslagen (1995:1554). Revisionsberättelsen utgör en sorts kvalitetsstämpel på ett företag och dess finansiella rapporter och anses vara syftet med revisionen (FAR, 2006).

2.3.3 Revisorernas tillsynsmyndighet

Revisorsinspektionen (RI), tidigare Revisorsnämnden, är en expertmyndighet hos regeringen som hanterar frågor om revisorer och revision. Bland annat utövas kontroll över examination och auktorisation av revisorer samt registrerade revisionsföretag. RI är en underliggande myndighet hos Justitiedepartementet och styrs av en myndighetschef. RI:s verksamhetsområden utgörs av bland annat examination, internationell samverkan samt tillsyn. Tillsynsnämnden är ett väsentligt organ inom Revisorsinspektion som har ansvar över bland annat disciplinära åtgärder för revisorer. Vidare är examensrådet en viktig del av organisationen. Här tas beslut kring utbildning och examination av revisorer. Syftet med Revisorsinspektionen är att garantera god revisors- och revisionsred samt utvecklingen av denna och försäkra hög kvalitet inom branschen (Revisorsinspektionen, u.å.). Organisationen redovisas i figur 3 nedan.

Figur 3

Revisorsinspektionens organisation



Kommentar: En överblick över Revisorsinspektionens organisatoriska struktur. Hämtat från Revisorsinspektionen (u.å.). *Organisation*. <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/organisation/>.

2.3.4 Revisorsinspektionens nya utbildningskrav

År 2018 förnyade Revisorsinspektionen dess utbildningskrav för auktorisation av revisorer. Dessa består av teoretisk och praktisk utbildning, revisorsexamen samt auktorisation efter prövning av ansökan hos RI (RIFS 2018:1) (se figur 4).

Figur 4

Utbildningskrav



Kommentar: Figuren illustrerar utbildningsprocessen inför auktorisation av revisorer. Baserad på Revisorsinspektionens föreskrifter om revisorsexamen (RIFS), SFS 2018:1.

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rifs-konsoliderade-senaste-lydelsen/rifs-2018-1.pdf>.

Den teoretiska utbildningen består av en valfri kandidatexamen samt tio föreskrivna ämnesområden. Dessa obligatoriska ämnen regleras av Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen och presenteras nedan i figur 5. De fem första ämnena måste läsas vid ett universitet eller högskola medan de fem övriga även kan studeras hos ett revisionsföretag. Den teoretiska utbildningen som utförs hos ett revisionsföretag måste följa en godkänd utbildningsplan och ska baseras på de lärandemål som RI upprättat.

Figur 5

De obligatoriska ämnesområdena

1. Allmän redovisningsteori
2. Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning
3. Internationella redovisningsstandarder
4. Räkenskapsanalys
5. Intern redovisning och ekonomistyrning
6. Riskhantering och intern kontroll
7. Räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande
8. Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer
9. Internationella redovisningsstandarder
10. Yrkesetik och oberoende

Kommentar: Figuren visar de tio obligatoriska ämnesområdena som krävs för en auktorisation. Baserad på Revisorsinspektionens föreskrifter om revisorsexamen (RIFS), SFS 2018:1. <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rifs-konsoliderade-senaste-lydelsen/rifs-2018-1.pdf>.

Enligt RIFS (2018:1) ska den praktiska utbildningen som följer hos ett revisionsföretag pågå under minst tre år samt följa ett allsidigt utbildningsprogram. Den anställde ska erhålla kunskap kring olika aspekter av revision samt dess utförande. För att en aspirerande revisor slutligen ska nå en auktorisation måste en revisorsexamen avläggas. Här prövas revisorn i de obligatoriska teoretiska ämnena samt övriga som anses relevanta för revisionsverksamhet (RIFS 2018:1). Vid godkänt resultat kan ansökan för auktorisation ske enligt Revisorslagen (2001:883). Här anges vilka krav en revisor måste uppnå för att bli beviljad en auktorisation.

De nya utbildningskraven för auktorisation skiljer sig ej markant från de äldre, vilka jämförs i tabell 1 nedan. Kompetenskraven är detsamma då innehållet i revisorsexamen inte har förändrats. Däremot är tillämpningen av kriterierna annorlunda, det vill säga hur dessa kompetenskrav ska uppnås. De nya kraven tillåter, till skillnad från de gamla, att

vissa ämnen studeras hos en revisionsbyrå i stället för ett universitet eller högskola. Även kravet på godkända utbildningsplaner hos revisionsbyråerna har införts i samband med de nya utbildningskraven för att säkerställa att den teoretiska utbildningen innehåller de ämnen och kriterier som behövs (Revisorsinspektionen, 2018). RI bedömer huruvida en revisionsbyrås utbildningsplan är godkänt utifrån dess förutsättningar för en effektiv utbildning. Bland annat utvärderas utbildningens utformning, genomförande och vilka resultat som uppnås samt hur uppföljning, återkoppling och eventuella åtgärder fullföljs. Utifrån detta bedömer RI om utbildningsplanen bidrar till godkända förutsättningar och möjlighet för aspirerande revisorer att uppnå lärandemålen vid revisorsexamen (Revisorsinspektionen, u.å).

Tabell 1*Nya och gamla utbildningskrav*

	Nya utbildningskrav	Gamla utbildningskrav
Teoretisk utbildning	Valfri kandidatexamen. Ämnesområde 1–5 ska studeras vid universitet eller högskola. Ämnesområde 6–10 studeras vid universitet eller högskola alternativt vid ett revisionsföretag.	Kandidatexamen med minst 90 HP företagsekonomi samt 45 HP juridik. Ämnesområden 1–19 studeras vid universitet eller högskola
Praktisk utbildning	Tre år praktisk utbildning vid ett revisionsföretag enligt godkänd utbildningsplan. Ska motsvara heltidsarbete.	Tre år praktisk utbildning vid ett revisionsföretag. Ska motsvara heltidsarbete.
Utbildningstid	Teoretisk och praktisk utbildning ska pågå under minst tre år vardera. Total utbildningstid är minst sex år.	Teoretisk och praktisk utbildning ska pågå under minst tre år vardera. Två ytterligare utbildningsår krävs som disponeras fritt. Total utbildningstid är minst åtta år.

Kommentar: Tabellen presenterar och jämför de nya samt de gamla utbildningskraven. Baserad på Revisorsinspektionen (2018). *Äldre utbildningskrav*. <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/aldre-utbildningskrav/> samt Revisorsinspektionen (2018), *Nya utbildningskrav*. <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/nya-utbildningskrav/>.

2.3.5 Big Four-byråerna

Deloitte, EY (tidigare Ernst & Young), KPMG och PwC är de så kallade Big Four-byråerna inom revisionsbranschen (Ramirez, 2012). Detta är fyra globala organisationer som tillsammans innehar majoriteten av marknaden. I de flesta EU-medlemsstater utför Big Four-byråerna revision för den övervägande delen av de börsnoterade företagen (Europeiska Kommissionen, 2010). Bland dessa EU-stater är Sverige ett exempel. År 2019 erhöll EY, KPMG, PwC och Deloitte tillsammans arvode för 90 procent av

revisionen för företag av allmänt intresse, det vill säga börsnoterade företag, i Sverige (Revisorsinspektionen, 2019).

2.3.5.1 Arbetet med digitalisering

Big Four-byråerna arbetar kontinuerligt med digitaliseringens utveckling inom revisionsbranschen. PwC och dess initiativ *New World New Skills* pågår hos samtliga byråer i den globala organisationen. Arbetet handlar om att sprida och utveckla kunskap samt kompetenser kring digitala ämnen hos medarbetarna, då företaget syftar till att öka värdeskapandet för kunderna genom kombinationen av teknik och mänskliga förmågor (PwC, 2021). Deloitte arbetar bland annat med utveckling av molnbaserade tjänster för att kunna leverera en *Smarter Audit* till dess klienter samt förbättra relationen mellan revisorer och de involverade intressenterna (Kakoullis, 2017). Molntjänster handlar om IT-baserade tjänster som möjliggör bland annat mjukvara och lagringsutrymme över internet (Ek & Ek, 2020). Detta är ett exempel på FAR:s (2006) beskrivning av teknologins påverkan på dokumentationsprocessen, där revisorerna dokumenterar och lagrar information digitalt. Ytterligare ett exempel på IT-användning vid revisionsprocessen är KPMG:s initiativ *Dynamic Audit*, som handlar om utveckling och implementering av nya metoder och teknologier inom revision. Bland annat har plattformen *KPMG Clara* utvecklats, som fokuserar på analys av klienternas data (KPMG, 2019). Detta är ett digitalt hjälpmedel som anses underlätta för revisorerna vid utförande av bestyrkandeåtgärder (FAR, 2006). Samarbete sker även med universitet med syftet att utveckla kunskap inom dataanalys för framtidens revisorer (KPMG, 2019). Även EY arbetar med digitalisering inom branschen genom initiativet *EY Digital Audit*, som bland annat har utvecklat digitala plattformar inom revision, dataanalys samt forskning och utveckling. Syftet är att förbättra den digitala revisionen genom utveckling av teknologiska hjälpmedel (Sidhu, 2019).

2.3.6 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och revisorns kompetensbehov

Enligt en undersökning av Forbes Insights (2015) anser majoriteten av de 151 tillfrågade att den teknologiska utvecklingen utgör den största påverkan på revisionen och dess utveckling. Digitalisering beskrivs som en fundamental drivkraft för en långsiktig reform av samhället med en betydande påverkan på revisionsbranschen. Enklare arbetsuppgifter automatiseras och ett skifte sker till mer avancerade uppgifter (Forbes Insights, 2015).

Bierstaker m.fl. (2001) betonar vikten av värdeskapande inom revisionsbranschen som en följd av den digitala utvecklingen. Digitaliseringen har bidragit till omställningar i revisorernas arbetsuppgifter och därmed hela revisionsprocessen (Axelsen m.fl., 2017). Genom exempelvis automatisering av vissa arbetsuppgifter kan revisorerna lägga mer tid på värdeskapande hos klienterna genom bland annat rådgivning. Det anses att den digitala utvecklingen påverkar revisionsarbetet, då digitaliseringen förväntas leda till förhöjd kvalitet av revisionen på grund av en mer effektiv arbetsgång samt ökad omfattning (Bierstaker m.fl., 2001).

Vasarhelyi m.fl. (2010) behandlar begreppet *real-time economy (RTE)*. Transaktioner och informationsutbyte sker digitalt och alltmer automatiserat, vilket effektiviserar processer så som bokföring och företagsrapportering. Revisorerna måste följa denna utveckling för att behålla sin relevans och utbildningskraven för aspirerande revisorer bör därför inkludera digitala koncept. Digitaliseringen har bidragit till förändring i revisionsarbetet vilket leder till ett behov av reform inom utbildningen för att bibehålla värdet av denna. Revisorns roll och efterfrågade kompetenser påverkas således märkbart av digitaliseringen. Kompetenser som IT-kunskap och analytisk förmåga kommer, enligt Andersson och Engström (2016), vara väsentliga i framtiden. De enklare arbetsuppgifterna kommer att automatiseras vilket troligtvis leder till ökad efterfrågan på mer avancerade kompetenser bland revisorerna. Digitaliseringen i revisionsbranschen effektiviserar arbetsprocesserna samt ökar trovärdigheten för revisionen (Andersson & Engström, 2016). Digitaliseringen förväntas påverka de kompetenser som krävs hos en revisor, vilket främst handlar om tekniska kompetenser samt analytisk förmåga (Byrnes m.fl., 2018)

Kunskapsmässigt beskriver Vasarhelyi m.fl. (2010) tre områden av nyckelkompetenser den framtida RTE-revisorn bör besitta; *attitude*, *objective knowledge* och *behaviour*. Begreppet *attitude* handlar om etiska reflektioner kring informationshantering, automatisering, det globala näringslivet och den ökade användningen av teknologi hos företagen. Även attityd gentemot acceptans och användning av ny teknologi bedöms vara väsentligt. Det anses att framtida revisorer bör vara mer kunniga i olika sorters informationssystem, jämfört med exempelvis en redovisningsekonom, då revisorn

hanterar ett flertal kunder med potentiellt olika system. Precis som Byrnes m.fl. (2018) samt Andersson och Engström (2016) påpekar, tyder tidigare forskning på att IT-kompetens är väsentligt för den framtida revisionsrollen. Ett kompetensgap mellan ekonomutbildningarna och praktiken förväntas uppstå på grund av digitaliseringen och därför bör ökad integrering av IT samt dataanalys ske i utbildningarna med hänsyn till detta (Andersson & Engström, 2016).

Aspekten kring IT-kunskap beskrivs ytterligare av *objective knowledge* som behandlar väsentliga koncept och områden som aspirerade revisorer bör ha kunskaper inom, bland annat IT och IT-revision samt informationssökande i databaser. Till sist behandlar *behaviour* hur RTE manar till förändring i beteende, främst hos revisionsstudenter. God kommunikationsförmåga med klienter och kollegor beskrivs som betydande egenskaper för relations- och värdeskapande i framtiden, där kontakten troligtvis främst sker digitalt (Vasarhelyi m.fl., 2010). Även Bierstaker m.fl. (2001) menar att fokus på värdeskapande för klienterna ökat i takt med digitaliseringens framfart.

En del revisorer menar emellertid att revisorsrollen inte kommer att utvecklas märkbart inom de närmsta åren (Tiberius & Hirth, 2019). Trots de förändringar som kommer med digitalisering inom revisionsbranschen anses teknologin endast vara ett hjälpmedel. Kraven på kvalitet, precision och förtroende för revisorerna förändras inte. Digitaliseringen möjliggör mer effektiv användning av revisorernas erfarenhet, kompetens och bedömningsförmåga då de enklare arbetsuppgifterna automatiseras. Den kombination mellan teknologi och professionellt omdöme som digitaliseringen gör möjlig anses vara fördelaktig för revisionen och dess framtid (Forbes Insights, 2015).

En ytterligare aspekt som anses påverkas av digitaliseringens framfart är de standarder som reglerar revisionen (Krahel & Titera, 2015). I Sverige styrs revisionen av *International Standards on Auditing* (ISA) utgivna av IAASB, som sedan översatts till svenska revisionsstandarder av FAR (Carrington, 2014). Krahel och Titera (2015) beskriver dagens revisionsstandarder som föråldrade med hänsyn till den digitala utvecklingen och den ökade användningen av teknologi i revisionsbranschen.

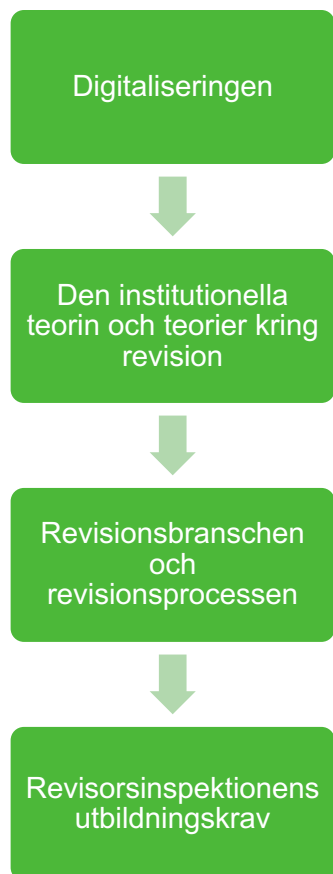
Revisorernas kompetenser bör utvidgas för att inkludera mer avancerade former av dataanalyser, vilket förslagsvis ska integreras i standarderna angående utbildningskriterier. Bakgrunden till detta utgörs av den ökade informationsmängden som blir tillgänglig och måste bearbetas samt analyseras när allt fler moment av den finansiella rapporteringen sker digitalt (Krahel & Titera, 2015). Revisorn måste förstå hur klienternas interna system fungerar och kunna analysera den ökade mängden information. Digitaliseringen av revisionsuppgifter bör integreras i ekonomutbildningar för att förbereda aspirerande revisorer för den digitala framtiden inom branschen (Manita m.fl., 2020).

2.4 Teorianvändning

Denna studie syftar till att undersöka digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och därmed Revisorsinspektionens utbildningskrav. Figur 6 nedan illustrerar användningen av studiens huvudbegrepp. Digitaliseringen utgör studiens övergripande ämnesområde och återfinns högst upp i figuren. Därefter har digitaliseringen använts som utgångspunkt i användningen av den institutionella teorin. Den institutionella teorins relevans i denna studie motiveras med det faktum att teorin behandlar hur organisationer påverkas och utvecklas på grund av dess omgivning (Eriksson-Zetterquist, 2009). Teorin har således använts för att undersöka vilka förändringsbehov som har uppstått i revisionsbranschen samt RI:s utbildningskrav på grund av digitaliseringen. Även de teorier Carrington (2014) beskriver kring revision har använts vid tolkning av digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och revisionsprocessen. Tidigare forskning kring digitalisering samt dess påverkan på revisionsbranschen har presenterats och visar att en förändring i revisorernas kompetensbehov har uppstått. Sammantaget har dessa aspekter använts vid tolkning och analys av digitaliseringens påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav.

Figur 6

Konceptualisering av studiens huvudbegrepp och teorianvändning



Kommentar: Figuren illustrerar studiens huvudbegrepp samt övergripande teorier.

3. Metod

I detta avsnitt presenteras studiens metod samt vilka beslut som tagits angående uppsatsens tillvägagångssätt. Den abduktiva forskningsmetoden samt den kvalitativa forskningsansatsen motiveras. Även valet av semistrukturerade intervjuer och urval av respondenter presenteras. Till sist diskuteras studiens trovärdighet samt etiska reflektioner.

3.1 Vetenskaplig metod

Syftet med denna studie är att undersöka hur digitaliseringen påverkar revisionsbranschen och därmed även Revisorsinspektionens utbildningskrav för auktoriserade revisorer utifrån befintlig teori och empiriska data. Enligt Bryman och Bell (2017) har relationen mellan teori och forskning väsentlig betydelse inom det företagsekonomiska området. Förhållandena mellan teori och forskning kan fördelas mellan deduktion, induktion och abduktion. Deduktion innebär att hypoteser formuleras utifrån tidigare kunskap eller teori inom ett område. Därefter samlas ny empiri in och analyseras med syftet att acceptera eller förkasta hypoteserna. Målet är slutligen att omarbeta eller omformulera teorin. En negativ aspekt med den deduktiva ansatsen är den strikta arbetsgången och svårigheterna att välja teori som ska beprövas (Saunders m.fl., 2009).

Forskningsmetoden induktion handlar däremot om det motsatta, observationer och resultat från empiri samlas in för att därefter formulera en teori. Dock leder induktion sällan till en färdigställd teori och resultatet uppvisar i stället slutsatser som dragits utifrån det empiriska materialet. Den tredje metoden är abduktion, vilket beskrivs som en kombination mellan deduktion och induktion där logiska slutsatser dras och teorier utvecklas om verkligheten (Saunders m.fl., 2009). Enligt Bryman och Bell (2017) förklaras abduktion som ett alternativ för att undvika de problematiska aspekterna som presenterats vid deduktion och induktion. Forskningen inleds med syftet att förklara ett problem och därefter identifieras förutsättningar som kan ange orsaken till problemet. Syftet med abduktion är att göra överraskande fakta eller befintliga problem naturliga genom att anta särskilda premisser (Bryman & Bell, 2017).

Valet av forskningsmetod för denna uppsats är en abduktiv metod eftersom det finns begränsad kunskap att tillgå inom ämnet. Kunskapsbakgrund inom ämnet digitalisering och dess påverkan på revisionsyrket och branschen existerar och utgör en grund för studien. Däremot finns det ett gap i teori kring Revisorsinspektionens utbildningskrav och digitaliseringens påverkan på dessa. Detta utgör därför svårigheter vid formulerande av hypoteser genom deduktion. Valet av abduktion motiveras ytterligare med ökad frihet vid utformning av teori samt möjligheten till komplement av den befintliga kunskapen inom området. Forskningsprocessen har ej följt en strikt gång från utformning av teoretisk referensram till insamling av empiri och därefter analys av dessa. Den teoretiska referensramen har kompletterats eftersom, vilket enligt Saunders m.fl. (2009) är typiskt för en abduktiv metod. Ett exempel på användning av den abduktiva metoden i denna studie är tillämpningen av den institutionella teorin och begreppet institutionell tröghet, vilket implementerades i slutskedet av uppsatsskrivandet. Syftet med teorin var att tolka det empiriska materialet och att bilda en förståelse kring digitaliseringen som en drivkraft och förklara dess påverkan på revisionsbranschen och RI:s utbildningskrav.

3.1.1 Metodval

Metod handlar, enligt Lind (2019), om forskningsansats, vilken form av undersökning som väljs samt forskningens genomförande. Den forskningsansats som valts för denna studie är den kvalitativa ansatsen. Detta motiveras med målet att bilda en uppfattning om och en förståelse för studiens ämne. Kvalitativ forskning är tolkande och är passande vid undersökning av ett område där begränsad kunskap finns att tillgå. Det empiriska underlaget analyseras med syftet att finna samband som därefter tolkas enligt valda teoretiska utgångspunkter (Lind, 2019). Rennstam och Wästerfors (2015) beskriver kvalitativ forskning som en metod för att skapa förståelse för social interaktion och betydelsen av olika fenomen i samhället. Kvalitativ metod syftar till att förklara något som ej kan förklaras genom siffror (Rennstam & Wästerfors, 2015). Därför är en kvalitativ forskningsansats befogat i denna studie. Semistrukturerade intervjuer har möjliggjort den explorativa och utforskande aspekten av frågeställningen och således utökad förståelse för ämnet.

3.2 Litteraturgenomgång

Tidigare forskning och relevant information som grund för studien har hämtats från vetenskapliga artiklar, kurslitteratur samt övriga Internetkällor. Högskolan Kristianstads databas *Summon* har använts vid sökandet av relevanta vetenskapliga artiklar. Nyckelord som används vid sökningen av information är bland annat *digitalisering*, *revision*, *revisionsbranschen*, *Revisorsinspektionen* och *utbildningskrav*.

3.3 Empirisk metod

Empiriska data skapas med grund i en undersöknings syfte, forskningsfrågor och teoretiska ramverk och kan vara av varierande karaktär. Vanligt förekommande metoder för insamling av ett empiriskt underlag är intervjuer, enkäter och observationer (Lind, 2019).

3.3.1 Datainsamlingsmetod

Metodval är centralt i en vetenskaplig undersökning och utgör en grund för en studies struktur och effektivitet. Undersökningsformen kartlägger hur en undersökning ska utföras där de tre huvudsakliga formerna utgörs av experiment, surveyundersökningar och fältstudier (Lind, 2019). En form av fältstudier är intervjuer, vilket anses vara den mest förekommande metoden inom kvalitativ forskning (Bryman & Bell, 2017). Intervjuer har valts som insamlingsmetod av primärdata i denna studie. Avsikten med intervjuer är att bilda en mångsidig bild av studiens syfte och område. Detta ger en djupare insikt i fenomenet som undersöks (Rennstam & Wästerfors, 2015). Intervjuerna är semistrukturerade, det vill säga att de följer en upprättad intervjuguide men respondenten har möjlighet att utforma svaren på valfritt sätt (Bryman & Bell, 2017). En negativ aspekt med personliga intervjuer är däremot att informanten eventuellt ej är objektiv och således kan personliga åsikter influera utfallet (Denscombe, 2018). Dock anses en kvalitativ metod genom semistrukturerade intervjuer vara passande för denna studie, då syftet är att uppnå en djupare bild av studiens syfte.

Intervjuerna som utförts för att samla in empiriska data till denna studie har skett digitalt via videokommunikationstjänsten Zoom på grund av den rådande Covid-19 pandemin. Kontakten med respondenterna har främst skett via e-mail där länkar till Zoom-möten

skickats ut. Även kontakt via telefon har förekommit. Intervjuerna med de sju respondenterna varade mellan cirka 20–50 minuter vardera. Två olika intervjuguider användes som utgångspunkt till intervjuerna, en för Revisorsinspektionen och ytterligare en för Big Four-byråerna. De olika intervjuguiderna behandlade samma ämnen, dock med mer fokus på att utöka branschförståelsen vid intervjuerna med revisorerna från Big Four-byråerna (se bilaga 1 och 2). Syftet med att inkludera digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen i frågeställningen samt som ämne i intervjuguiderna var att bilda en grundläggande förståelse kring effekterna av digitaliseringen. Detta användes sedan som en utgångspunkt för att undersöka digitaliseringens påverkan på RI:s utbildningskrav. Inspelning av intervjuer har skett med syftet att underlätta transkribering och analys. Enligt Saunders m.fl. (2009) är det fördelaktigt att spela in intervjuer då forskarna kan fokusera mer på frågeställningen samt intryck och tolkningar av respondenten och således öka datainsamlingens tillförlitlighet. Inspelning har utförts via Zooms inbyggda inspelningsfunktion. Efter intervjuerna har iordningställande av empiriska data utförts genom transkribering. Den insamlade empirin har därefter analyserats och utifrån intervjuguiderna sorterats in i ämnesområden. På så vis kunde information från de olika respondenterna, som behandlade samma ämne, jämföras med varandra. Syftet var att finna och strukturerat presentera empiri från intervjuerna som tillför relevans till studiens frågeställning. Efter att empirin strukturerats utifrån ämnesområden har informationen presenterats och diskuteras i resultat- samt analyskapitlen.

3.3.2 Urval och respondenter

Bryman och Bell (2017) beskriver två väsentliga former av urval: sannolikhetsurval och målstyrda urval. Det förstnämnda handlar om slumpmässiga urval, ofta med syftet att kunna generalisera resultatet över en vidare population. Målstyrda urval är däremot en benämning på ett strategiskt urval av enheter, exempelvis företag eller människor, med en koppling till studiens frågeställning och syfte. Frågeställningarna styr således vilket urval som görs. Målstyrda urval är den huvudsakliga urvalsmetoden inom kvalitativ forskning.

Det urval som gjorts i denna studie är ett målstyrt urval med syftet att intervjua personer som tillför relevans till syftet och frågeställningen. Studiens syfte är att undersöka hur revisionsbranschen samt Revisorsinspektionens utbildningskrav påverkas av

digitaliseringen. Därför har strategiskt utvalda personer hos Revisorsinspektionen intervjuats. Snöbollsurval, även kallat kedjeurval, har även brukats i denna studie. Detta innebär att personer av intresse som tillför relevans till studiens syfte har kontaktats initialt. Respondenterna från Revisorsinspektionen hittades via myndighetens hemsida. Där fanns kontaktinformation till diverse personer av intresse för studien. Dessa kontaktades via e-mail, där vissa personer var villiga att ställa upp på en intervju medan andra hänvisade oss vidare till andra respondenter. Därefter har dessa kontaktpersoner använts för att erhålla kontaktuppgifter till andra respondenter av intresse (Bryman & Bell, 2017). De respondenter som kontaktades och har deltagit i studien från Revisorsinspektionen arbetar antingen med utbildnings- och examinationsfrågor eller digitaliseringen inom branschen. Anställda hos RI med erfarenhet av utbildning- eller examinationsfrågor var ett av kriterierna för vilka respondenter som söktes till studien. Dessa personer har alltså valts ut strategiskt för att bringa relevans till frågeställningen. Två av studiens respondenter arbetade även med den tidigare nämnda tematillsynen angående digitaliseringen inom revisionsbranschen (se tabell 2). Även detta var ett målstyrt urval, då dessa respondenter ansågs tillföra relevans till studiens problemområde. Intervjuerna med dessa personer har bidragit med utforskande och explorativ information i relation till studiens syfte.

Tabell 2

Respondenter från Revisorsinspektionen

	Respondent A	Respondent B	Respondent C
Kön	Man	Kvinna	Man
Arbetsplats	Revisorsinspektionen (Utbildning och examination)	Revisorsinspektionen (Tillsyn)	Revisorsinspektionen (Tillsyn)
Verksam	10 år	5 år	1 år
Datum	2021-04-07	2021-04-09	2021-04-09
Tid	21 minuter	52 minuter	52 minuter

Kommentar: Tabellen redovisar de respondenter från Revisorsinspektionen som har deltagit i studien. Även information om respondenterna samt intervjuerna presenteras.

Därefter har intervjuer genomförts med auktoriserade revisorer från Big Four-byråerna (se tabell 3). Syftet med dessa intervjuer var att bilda en förståelse från branschens perspektiv kring digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och RI:s utbildningskrav. Big Four-byråerna valdes också ut strategiskt, då dessa är marknadsledande och anses vara föregångare inom branschen angående digitaliseringsfrågor. Valet av dessa byråer var alltså ett målstyrt urval. Även kontakten med Big Four-byråerna har skett via e-mail. Kontaktuppgifter hittades via revisionsbyråernas hemsidor samt LinkedIn. Från början var även urvalet av enskilda revisorer målstyrt, då respondenter med insyn i digitaliserings- och utbildningsfrågor eftersöktes. Dock har sannolikhetsurval även skett inom byråerna, då det uppkom svårigheter att finna respondenter som var villiga samt hade tid att ställa upp på intervjuer. Emellertid har kriteriet att endast intervjua auktoriserade revisorer funnits, med syftet att dessa troligtvis har längre erfarenhet än revisorsassistenter och därmed kunnat följa branschens digitala utveckling över tid. Emellertid var en av respondenterna från Big Four-byråerna inte längre auktoriserad revisor. Dock hade denna, numera IT-revisor, lång erfarenhet inom branschen som tidigare auktoriserad revisor och är expert inom digitaliseringsfrågor. Därför ansågs även denna respondent vara intressant för studiens frågeställning.

Tabell 3

Respondenter från Big Four-byråerna

	Respondent D	Respondent E	Respondent F	Respondent G
Kön	Man	Man	Man	Kvinna
Titel	Auktoriserad revisor	IT-revisor, tidigare auktoriserad revisor	Auktoriserad revisor, kontorschef	Auktoriserad revisor, utbildningsansvarig
Verksam	9 år	30 år	17 år	22 år
Datum	2021-04-28	2021-04-29	2021-05-04	2021-05-06
Tid	33 minuter	45 minuter	24 minuter	43 minuter

Kommentar: Tabellen redovisar de respondenter från Big Four-byråerna som har deltagit i studien. Även information om respondenterna samt intervjuerna presenteras.

3.3.3 Trovärdighet

En central diskussion inom kvalitativ forskning är begreppen *reliabilitet* och *validitet*. Inom kvantitativ forskning är reliabilitet en benämning på ett måtts följdriktighet och pålitlighet, det vill säga om resultatet kommer variera vid en ny undersökning. Med validitet menas frågan huruvida de mätinstrument som ska mäta ett fenomen faktiskt gör det (Bryman & Bell, 2017). Dessa begrepp anses dock vara svårtillämpliga på kvalitativ forskning. Därför har alternativa begrepp till reliabilitet och validitet utformats. *Trovärdighet* är ett alternativ för bedömning av kvaliteten hos en kvalitativ forskning. Trovärdighet består i sin tur av fyra kriterier; *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* och *konfirmering*. Tillförlitlighet är en benämning på huruvida resultaten som framkommit av en undersökning är sannolika. Med överförbarhet menas möjligheten att resultatet kan appliceras i något annat sammanhang och pålitlighet betyder huruvida resultatet kommer att upprepas vid en ny undersökning. Det sista delkriteriet konfirmering handlar om värderingsfrågor, det vill säga om forskarens värderingar påverkat resultatet (Guba & Lincoln, 1994).

Respondenterna i denna studie arbetar antingen hos Revisorsinspektionen, vilket är revisionsbranschens reglerande myndighet, eller hos någon av de marknadsledande Big Four-byråerna. Detta medför att studiens resultat kan appliceras och återspeglas på revisionsbranschen som helhet. Respondenterna har erfarenhet från revisionsbranschen i form av arbete som verksam auktoriserad revisor, specialister inom digitaliserings- eller utbildningsfrågor eller anställda hos branschens expertmyndighet. Detta är således fördelaktigt för resultatets trovärdighet. Forskningsprocessen har redovisats genom beskrivning av hur insamlingen av primär- och sekundärdata har skett samt hur urvalsprocessen har genomförts. Syftet med att presentera och specificera arbetsprocessen är att öka studiens transparens. För att undvika att personliga värderingar påverkat resultatet har bland annat intervjuerna och transkribering skett med båda författarnas närvaro. Detta för att säkerställa att tolkningar och intryck från respondenternas svar är rättvisande.

3.3.4 Etiska reflektioner

Enligt Bryman och Bell (2017) handlar etik inom forskning främst om värderingsfrågor och etiskt ställningstagande. Etiska regler upprättas av bland annat statliga myndigheter

och lärosäten angående hur forskning ska utövas. Dessa regler handlar vanligtvis om bland annat information, integritet och konfidentialitet. De respondenter som deltar i en undersökning ska informeras om studiens syfte och hur forskningen bedrivs. Integriteten av deltagande ska även bibehållas och personuppgifter ska behandlas med sekretess. Etik är en väsentlig fråga inom forskning, då åsikter kring vad som anses vara etiskt försvarbart varierar (Bryman & Bell, 2017). Inför intervjuerna har uppsatsen och dess syfte presenterats för samtliga respondenter. Dokument angående samtycke inför intervjuerna har även skickats ut och signerats av respondenterna. I dessa framgick det att intervjuerna kommer att spelas in för att sedan raderas efter att studien är färdigställd. Även information angående anonymisering av respondenterna framkom. Syftet med samtyckesdokumenten var att bibehålla respondenternas integritet samt säkerställa för respondenterna att behandlingen av samtliga personuppgifter skett med sekretess.

4. Resultat

I detta avsnitt presenteras det empiriska materialet som samlats in via de semistrukturerade intervjuerna med anställda på Revisorsinspektionen och revisorerna på Big Four-byråerna. Empirin är strukturerad utifrån yrkesbefattning, det vill säga om respondenten arbetar på Revisorsinspektionen eller hos en Big Four-byrå och därmed är verksam revisor. Big Four-medarbetarna arbetar antingen som auktoriserade revisorer eller IT-revisorer. Underrubrikerna behandlar Revisorsinspektionens respektive Big Four-byråernas syn på digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen samt RI:s utbildningskrav.

4.1 Revisorsinspektionen

Tre respondenter från Revisorsinspektionen har intervjuats till denna studie. Respondent A arbetar med utbildnings- och examinationsfrågor hos Revisorsinspektionen och är bland annat ansvarig över revisorsexamen. Respondent B och C arbetar med tillsynsfrågor och studerar parallellt digitaliseringens påverkan på branschen genom en tematillsyn.

4.1.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen

Respondent A beskriver digitaliseringen som en genomgripande påverkan på samtliga yrken inom tjänstesektorn där den främsta förändringen är övergången från analoga medier, så som papper och penna, till digitala verktyg. Digitaliseringen har bidragit till större frihet, då revisorerna exempelvis kan arbeta hemifrån när klienternas redovisning sker digitalt. Även respondent B lyfte aspekten med övergång från analoga till digitala medier som ett första steg i en alltmer digitaliserad revisionsbransch. Kontakten med kunder har också förändrats i takt med digitaliseringens framfart. Dagens revisor får troligtvis in material från klienterna digitalt, vilket har minskat den fysiska kontakten. Däremot påpekar respondent A att de fysiska aspekterna av revisionsprocessen, såsom närvaro vid lagerinventeringar, ej påverkas märkbart av digitaliseringen. I dessa situationer krävs fortfarande revisorns fysiska närvaro. Respondent B förklarade hur pandemin med Covid-19 troligtvis påskyndat digitaliseringen och utökat friheten samt platsberoendet för revisorerna:

Det är inget konstigt att ha ett videomöte, utan det är det normala. Det är inte lika viktigt att revisionsteamet finns i samma stad som revisionsklienterna. [...] Mycket sköts digitalt, man kan boka möten via Teams eller Zoom för att gå igenom saker samt dela skärm och visa där om det behövs. (Respondent B)

Respondent C instämmer i denna aspekt och menar att det är vanligare idag att de större, globala byråerna har sammansatta revisionsteam med revisorer från hela världen för större uppdrag. Detta möjliggörs genom de digitala verktygen som hjälper revisorerna att utbyta information ögonblickligen. Respondent B menar att den digitala utvecklingen hos byråerna till stor del beror på byråns storlek, storleken på kunderna samt revisorernas och klienternas intresse för teknik. Emellertid belyses det faktum att revisionsbranschen som helhet är relativt långt framskriden i dess digitala utveckling och har därmed klarat av Covid-19 pandemin utan att ta betydande skada. Arbete på distans anses inte vara ett hinder för branschen då digitala verktyg är vanligt i revisorns vardagliga arbete.

Kvaliteten på revisionen är något som påverkas av digitaliseringens framfart, enligt respondent B och C. Automatiseringen kan bidra till att enklare och repetitiva arbetsuppgifter utförs av datorer och därmed blir robotiserat. Detta anses främja kvaliteten på revision som slutprodukt. Även moderna analysverktyg kan möjliggöra större revisioner, där granskning sker på en hel population, det vill säga all tillgänglig information om klienten, i stället för ett urval. Respondent B menar emellertid att detta kan vara kostsamt att implementera för revisionsbyråerna och att extra insatser krävs under de första åren för att en sådan investering ska vara lönsam. Respondent C anser dock att intern digital utveckling hos byråerna bidrar till ökad konkurrenskraft.

Revisorsinspektion har ej arbetat väsentligt med digitaliseringsfrågor enligt respondent B. Förändringar i byråernas verksamheter är synliga vid Revisorsinspektionens kvalitetskontroller men RI:s tematillsyn angående digitaliseringens påverkan på branschen är det första, betydande arbetet som utförs i frågan. Syftet är att se hur långt framskriden branschen faktiskt är i digitaliseringsprocessen och ta del av den praktiska

utvecklingen. Tematillsynen är, enligt respondent B, en kartläggning av digitaliseringen inom branschen och målet är att utöka förståelsen samt finna problemområden. Respondent C menar att digitaliseringens framfart inom branschen bidrar till förändrade granskningsåtgärder från RI:s sida, där bland annat algoritmer bakom system måste utvärderas.

Respondent B och C nämner även ISA, de principbaserade standarder som styr revisionen i Sverige. Det framgår att byråerna har möjlighet att använda sig av mer detaljerad metodik i sitt arbete än vad som anges i ISA, då detta endast är ett ramverk. Detta möjliggör mer digitaliserade arbetsmetoder som ändå följer de standarder som finns. Emellertid menar respondent C att det framförts åsikter om begränsningar inom ISA, då exempelvis standarderna kräver förväntningar på revisionens resultat. När analysverktyg möjliggör granskning av en hel population ställs frågan varför dessa förväntningar är nödvändiga. På grund av begränsningar som dessa finns det incitament till förändring och utveckling av dessa standarder, vilket enligt respondent C är en pågående process bland olika organ inom revisionsvärlden där fokus ligger på digitaliseringens effekter.

4.1.2 Digitaliseringens påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav

Revisorsexamen har, enligt respondent A, inte påverkats märkbart av digitaliseringen. Innehållet och kunskapskraven är desamma som för tio år sedan. Det är ett pappersprov, likt salstentamina på universiteten, dock är det tillåtet med dator som hjälpmedel. Respondent A beskriver hur användningen av datorer vid provtillfällena har ökat under respondentens tid hos Revisorsinspektionen. Arbets sättet för de aspirerande revisorerna som examineras har förändrats, då allt fler besitter datorvana och arbetar med digitalt material på ett annat sätt än för tio år sedan. En förändring som Revisorsinspektionen gjort på grund av den ökade användningen av datorer vid provtillfällena är introduceringen av USB-minnen för att överföra det färdigställda provet till examinatorerna.

Respondent A, som arbetar med utbildning och examination hos Revisorsinspektionen, påpekar att digitaliseringen är en del av den större arbetsmiljöutvecklingen som pågår i samhället. Revisorsinspektionen måste anpassa sig för att följa utvecklingen: "[...] det

gäller väl att anpassa sig så man är någonstans rätt i tiden. Kanske inte först, men inte sist heller.” (Respondent A). Ett sätt att anpassa sig har varit diskussioner angående implementering av bland annat systemkontroll i provet för revisorsexamen. Detta har, enligt respondent A, varit problematiskt då byråerna i branschen använder sig av varierande system.

Respondent A anser således att digitaliseringen har en viss påverkan på de kompetensbehov som finns för dagens revisorer. Vidare beskrivs det hur digitala verktyg är väsentliga hjälpmedel i revisorns dagliga arbete, vilket respondent A menar kan påverka nya revisorers förståelse för grunden av revision och siffrornas betydelse. Den äldre generationen anses vara negativt inställd till denna förändring och vill således säkerställa denna grundförståelse genom examinationen av auktoriserade revisorer. Respondent B menar, precis som A, att själva revisionen är densamma trots digitaliseringens framfart. Dock framkommer det att dagens revisorer bör vara mer kunniga inom teknik och besitta viss IT-kunskap. Respondent C menar att byråerna anpassar sina interna utbildningar för att utöka kunskap bland medarbetarna om de digitala system som används. IT-specialister med kunskap i dessa frågor rekryteras med syftet att utveckla revisorernas digitala verktyg. Kunskap i hantering av dessa verktyg anses väsentliga för revisorer, men inte insikt i systemutvecklingen. IT-specialisterna anställs alltså med syftet att stötta revisorerna i sitt arbete med digitala verktyg. Utökade kunskaper inom främst IT anses bli mer relevant för revisorer i framtiden, men inte i nuläget enligt respondent C.

Examinationsmässigt arbetar Revisorsinspektionen med att digitalisera provet genom att bland annat utföra examination via digitala plattformar eller program. Däremot anser respondent A inte att digitaliseringen har haft någon direkt påverkan på de nya utbildningskraven som upprättades 2018. Revisorsinspektionen formade dess nya föreskrifter efter ett EU-direktiv, vilket lade grunden för de nya utbildningskraven. Det borttagna kravet om en kandidatexamen inom ekonomi är dock något respondent A belyser. Detta ger möjlighet för personer utan ekonomisk bakgrund, till exempel systemvetare, att läsa de obligatoriska ämnena för att sedan bli auktoriserade revisorer.

Detta menar respondent A ska möjliggöra större bredd på kompetenser bland de auktoriserade revisorerna i Sverige:

Det är väl ett sätt att motsvara någon form av förändring i samhället, kunna möta upp förändringarna så det inte är så fyrkantigt att bli revisor. [...] Det blev [innan de nya utbildningskraven] exakt samma människor som revisionsbyråerna får hela tiden, med exakt samma utbildning och då kan det bli svårt att möta omgivningens förändringar. (Respondent A)

Vidare tror inte respondent A att ett behov för förändrade krav i framtiden kommer att uppstå på grund av digitaliseringen. Den ökade användningen av teknologi, exempelvis blockchains, anses vara förändringar i arbetssätt vilket ej kräver nya regler eller utbildningskrav. Den digitala utvecklingen anses, enligt respondent C, framskrida snabbt inom branschen. Dock är det oklart huruvida detta bör ha någon signifikant påverkan på utbildningskraven; ”Jag har lite svårt att se det. Men vi kanske är så inrotade i vår statliga miljö och ser inte detta riktigt.” (Respondent C).

Respondent C, som tidigare arbetat med rekrytering på revisionsbyrå, menar att kunskapskraven på nyutexaminerade revisorer är relativt låg. Det finns en förväntning att utbildning måste ske hos byråerna. Möjligheten till ökad flexibilitet anses därför vara en anledning till de förändrade utbildningskraven enligt respondent B, då utbildning kan ske på byråerna och de aspirerande revisorerna kan ha mer varierad utbildningsbakgrund. Förändring i kraven allt för ofta anses vara negativt, då blivande revisorer ska kunna känna trygghet i sitt val av utbildning. Däremot anser respondent C att de nya utbildningskraven kan leda till att de mindre byråerna hellre anställer färdigutbildade personer i stället för att utbilda dem på plats.

4.2 Big Four-byråerna

Fyra respondenter från Big Four-byråerna har intervjuats för att samla in ytterligare empiriskt material till studien och utöka branschförståelsen kring studiens syfte.

Respondenterna D, F och G är auktoriserade revisorer. Respondent E har tidigare arbetat som auktoriserad revisor, men är idag fokuserad mot IT-revision och är expert inom digitaliseringsfrågor. Respondent G är utbildningsansvarig för revisorer hos en Big Four-byrå.

4.2.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen

Digitalisering anses vara ett brett begrepp som kan innefatta ett flertal aspekter, enligt respondent F. Det anses emellertid att digitaliseringen har en betydande påverkan på branschen på varierande sätt. Digitaliseringen beskrivs som en resa där byråerna utvecklas i takt med klienterna. Den främsta påverkan anses enligt de branschverksamma, precis som respondenterna från RI, handla om revisorernas arbetssätt. Respondent D beskriver övergången från arbete med papper och pärmar på fasta arbetsplatser till friare arbetsmöjligheter. Arkiv där det tidigare sparats information om klienter har rivits och idag sparas det mesta digitalt. Detta innebär, enligt respondent D, ökad flexibilitet då revisorn endast behöver sin dator för att kunna arbeta.

Även ökad användning av datasystem beskrivs som en följd av digitaliseringen inom revisionsbranschen. Dataanalyser sker via mer sofistikerade system idag, vilket förenklar analysarbetet. Dock anser respondent D att tillgången till data är en utmaning för revisorerna med hänsyn till det digitala arbetssättet. Det krävs att klienterna digitaliseras så att revisorerna har tillgång till data som är möjlig att analysera via de datasystem som används. Respondent E menar att ambitionen idag är att hämta in ökade mängder data jämfört med tidigare, för att kunna genomföra olika sorters analyser i revisionsarbetet. Respondent G påpekar att det förberedande arbetet har ökat, då mer resurser fördelas på inhämtning av data, snarare än själva granskningsarbetet. Revisionen anses således vara mer "data-driven" än förr, då storleken på datan samt kapaciteten att hantera denna har ökat de senaste åren.

Även respondenterna F och G anser att vikten av analytiska kompetenser har blivit större på grund av digitaliseringen, då större mängder data analyseras idag. Med hjälp av de digitala verktygen kan revisorn analysera en hel datamängd i stället för att endast fokusera på stickprov. Detta menar respondent G leder till mer tillförlitliga revisionbevis.

Respondent G beskriver hur den ökade användningen av dataanalyser där hela populationen testas har förändrat revisionsarbetet. Granskning av klienternas interna kontrollprocesser sker numera genom dataanalys av all tillgängliga finansiella data, snarare än att revisorerna följer processerna steg för steg. Detta bidrar till ett förväntningsgap, då klienterna vill ha åsikter kring dess interna kontroller och kontrollmiljön. Dataanalys av interna kontroller ger säkerhet för revisorerna att datan är rättvisande i de finansiella rapporterna samt säkerställer att varje medarbetare har tagit finansiella beslut inom given befogenhet. Detta bidrar emellertid inte till samma stöd för klienterna genom säkerställande av arbetsprocesserna.

Detta innebär att vi inte gör en internkontrollgranskning där vi kan gå in och titta på klienternas kontroller. [...] Så när vi kommer till slutrevisionen och avrapportering förväntar de sig att vi ska säga något om deras kontroller och kontrollmiljön. Tidigare ville man gärna ha en *benchmarking*, hur ligger vi gentemot andra företag i samma bransch? Och det kan vi inte göra längre. (Respondent G)

Respondent E beskriver även utvecklingen av artificiell intelligens och automation inom revisionsbranschen som en följd av digitaliseringen. Detta innebär att de uppgifter som nödvändigtvis inte behöver utföras av en människa kan automatiseras. Respondent E menar således att arbetsmetodiken har anpassats efter digitaliseringen, bland annat genom ökad användning av *data-analytics*. Även respondent F anser att standardisering och automatisering av enklare arbetsuppgifter är en väsentlig effekt av digitaliseringen. En följd av detta blir således en förändring av revisorns arbetsuppgifter, då mer tid kan fördelas på mer avancerade uppgifter. Även respondent D menar att digitalisering inom revisionsbranschen handlar om förändringar i revisorns arbetsmetoder. Revision följer lagstadgade krav och internationell praxis som, enligt respondent D, inte har påverkats av digitaliseringens framfart.

Digitaliseringen handlar ju bara om hur våra metoder, våra arbetsredskap förändras. Vi behöver ju fortfarande analysera någonting,

om vi gör det på papper, i Excel eller i Power BI (*business intelligence-tjänst*), det är ju bara verktyget som har förändrats. [...] Vi behöver ju fortfarande göra våra riskbedömningar och våra analyser, men tillvägagångssättet har ju förändrats. (Respondent D)

Även respondent F berör aspekten kring lagstiftning och menar att de reglerande parterna bör följa samma utveckling som branschen gällande det digitaliserade arbetssättet. Det anses att revisorerna hade kunnat arbeta ännu mer digitalt, men att lagstiftningen inte tillåter det: ”Vi skulle tekniskt kunna göra det, men vi får inte. Och där hoppas man ju från revisionsbranschens sida att lagstiftarna ändrar sig helt enkelt och hänger med.” (Respondent F).

Respondent D beskriver arbetet med digitalisering på byrån främst som övergången från arbete med papper och penna till digitalt arbete med datorer. Byråns uppdragsbrev har blivit digitala och den påskrivande revisorn signerar revisionsberättelsen digitalt via Bank-ID. Det utvecklas även egna verktyg inom byrån, vilket beskrivs som en av fördelarna av att ingå i en stor, global organisation. Då kan revisionsverktygen utvecklas och anpassas utifrån vad byrån behöver. Enligt respondent D sker den största delen av den interna utvecklingen av IT-verktyg i USA, där revisorerna arbetar som kravställare gentemot IT-specialisterna för att säkerställa att rätt funktioner finns i systemen. Bland annat har respondent D:s byrå utvecklat ett statistiskt analysverktyg internt hos företaget där revisorerna kan prognostisera klienternas intäkter. Respondent G beskriver hur respondentens byrå har upprättat ett företagscenter där arbete med *big data* och dataanalys sker i samarbete med kunderna. Respondent D beskriver vidare en internt framtagen fildelningstjänst med syftet att undvika möjligheten att externa parter kan komma åt känsliga klientdata. Dock påpekas den väsentliga aspekten att även klienterna måste utvecklas i takt med revisionsbyråerna för att möjliggöra användningen av nya, digitala verktyg.

Respondent E arbetar i ett nordiskt team inom organisationen som behandlar IT-frågor. Även respondent E nämner övergången från revision med papper och penna till arbete

via datorer som en följd av digitaliseringen. Dock är respondent E och övriga i teamet IT-specialister på byrån och assisterar bland annat revisorerna vid inhämtning av *big data*, det vill säga stora mängder data, från klienterna och hjälper till vid analys av detta. Teamet arbetar även med automation av olika arbetsuppgifter samt artificiell intelligens och maskininlärning. Syftet är att effektivisera arbetet och höja kvaliteten på revisionen. Respondent E menar att detta även gör arbetet roligare och mer meningsfullt för revisorerna på byrån, då mindre tid behöver läggas på repetitiva uppgifter. Även respondent F beskriver arbete med standardisering och automatisering som en del av byråns digitala utveckling. Enklare arbetsuppgifter centraliseras till ett specifikt kontor i Sverige som arbetar med automatisering av dessa. Byrån som respondent F arbetar på utvecklar även egna revisions- och analysverktyg som möjliggör analyser på större mängder data än tidigare.

4.2.2 Digitaliseringens påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav

Enligt respondent D krävs det ökade kompetenser inom digitalisering och IT-verktyg i arbetet som revisor idag jämfört med tidigare. Dock anses de viktigaste kompetenserna för en revisor vara desamma som förr, bland annat grundläggande redovisning och skatterätt. Trots att mängden klientdata som analyserats har ökat, anser respondent D att revisorns analysförmåga alltid har varit lika viktig, oavsett om analysen sker via papper eller dator. Det framkommer emellertid att de kunskaper nya revisorer erhåller under de första åren i arbetslivet har förändrats i takt med ett mer digitaliserat arbetssätt. Respondent F anser däremot att den analytiska förmågan hos revisorer har blivit alltmer väsentlig på grund av bland annat automatisering: ”Vi behöver vara mer analytiska för det kanske är en robot som gör vissa delar som vi då ska analysera sen.” (Respondent F). Respondent G menar att revisorerna måste ha en viss kunskap kring hantering av *big data* och dataanalys för att kunna ta ställning till slutresultatet av revisionen:

Jag hänger inte alls med i allt som går att göra och allt som är möjligt. Hur du kan hämta data och hantera den på olika sätt, det som kallas *big data management*. Jag kan se slutresultatet men jag kan absolut inte ta det dit. [...] Du måste veta vad du tittar på, det kan jag ju klara av. Men

hela den här vägen fram (till slutrevisionen), har vi gjort på rätt sätt för att landa i det här resultatet? Där brister kompetensen. (Respondent G)

Respondenterna G och D anser därför att digitaliseringen bidrar med ökat behov av specialistkompetenser inom bland annat IT, vilket inte varje revisor anses behöva ha då det är vanligt att specialister hjälper till vid olika frågor. En effekt av digitaliseringen är en ökad efterfrågan på IT-specialister i form av IT-revisorer. Dessa är specialiserade på IT-system och granskar bland annat klienternas digitala redovisningsverktyg. Respondent E menar också att specialisering bland revisorer har blivit vanligare och att det är svårare att vara generell revisor idag. Detta eftersom digitaliseringen och framfarten av digitalt baserade affärsmodeller har bidragit till det ökade behovet av att förstå kunderna och dess verksamhet. Respondent E menar att sammansatta revisionsteam där varje revisor har olika specialistkompetenser är vanligare idag än för 30 år sedan.

Ju mer komplicerad miljö som revisorerna arbetar i, desto svårare är det att ha kompetenser inom alla väsentliga områden. Här anser respondent D att de större byråerna har en fördel, då dessa troligtvis har mer resurser för att implementera denna typ av specialister i verksamheten. Respondent D menar emellertid att den ökade utvecklingen av IT-verktyg inom revision leder till att revisorer bör ha mer IT-kunskap än tidigare:

Man måste samtidigt kunna språket och kunna föra en dialog för att förstå vad de (IT-avdelning) gör för jobb. [...] Jag satt senast förra veckan och hade ett kravställningsmöte med en IT-avdelning. [...] Jag var ju tvungen att vara minst lika påläst som alla andra bara för att kunna snacka samma språk. (Respondent D)

Respondent E, som är specialist inom digitaliseringsfrågor, menar att digitaliseringen har ökat revisorernas kompetensbehov. I takt med ökad uppkomst av nya affärsmodeller, exempelvis Spotify och Klarna, som arbetar med streaming av musik och elektroniska betalningar, ställs ökade kompetenskrav på revisorerna. Förståelsen för teknik har därför

blivit väsentlig, enligt respondent E. Revisorerna måste således utvecklas i takt med klienterna och dess affärsmodeller. Respondent E nämner även vikten av att ha rätt kapacitet för att kunna möta kundernas krav: ”Vi ska gärna ligga steget före och spana. Vad händer nu på marknaden? Vad kommer det för ny teknik som våra kunder kan tänkas anamma? Det är viktigt.” (Respondent E). Respondent G menar att den digitala utvecklingen hos klienterna påverkar revisorernas arbete och kompetensbehov. Fler IT-specialister blir involverade i granskningsarbetet, särskilt när klienterna använder sig av egenutvecklade system för att hantera sin data. Detta kan, enligt respondent G, försvåra revisorernas inhämtning av data. Även respondent D beskriver klienternas egenutvecklade system som något problematiskt, då mer IT-revision krävs för att säkerställa systemens legitimitet.

Respondent E, som arbetar i ett IT-team på revisionsbyrån, beskriver hur rekryteringen har övergått från att endast handla om ekonomstudenter till rekrytering av personer med teknisk utbildningsbakgrund. Rekryteringen har således blivit bredare. Dock sker en utökad mängd av internutbildning av dessa medarbetare, då dessa ej har samma ekonomiska kompetens som studenter med en kandidatexamen inom ekonomi. Respondent E beskriver hur vissa nyrekryterade medarbetare arbetar i IT-teamet först, för att sedan övergå till heltidsarbete inom revision. På så vis erhåller dessa erfarenheter inom IT som kan vara till nytta vid revisionsarbetet. Respondent E läste tekniska kurser utöver sin ekonomiska universitetsutbildning och ansåg sig vara mer attraktiv för revisionsbyråerna som nytexaminerad på grund av detta. Respondent F instämmer i ovan och menar att byrån har breddat sin vy över potentiella nyrekryteringar. Det är inte längre lika självklart att en person med ekonomisk bakgrund anställs utan personer med annan utbildningsbakgrund är även intressanta för byrån.

Respondent D tror att det finns svårigheter att implementera digitaliseringen i Revisorsinspektionens utbildningskrav, då det anses vara ett diffust ämnesområde. Dock anser respondent E att en grundkurs i teknik hade varit fördelaktigt för revisorerna med tanke på den digitala utvecklingen. Respondent D menar att digitaliseringen handlar om metodik, vilket är föränderligt över tid. Revision anses vara ett ständigt förändrande yrke angående tillvägagångssätt och arbetsverktyg, särskilt med tanke på digitaliseringens

framfart. Dock anser respondent D att klienternas IT-komplexitet påverkar hur kompetensbehovet för revisorer förändras. Respondent E har en bredare syn på digitaliseringens påverkan på revisorernas kompetensbehov. Det anses vara viktigt ur ett riskperspektiv att revisorn förstår ny teknik, exempelvis *blockchains* och kryptovalutor. Dessa kompetenser anser inte respondent E att studenter erhåller från en examen inom ekonomi och menar därför att teknisk utbildning bör implementeras i Revisorsinspektionens utbildningskrav. Även respondent F menar att universitet och högskolor bör ta hänsyn till branschens digitala utveckling gällande ekonomutbildningar med inriktning mot revision.

Respondent D menar att dagens utveckling av revisionsbranschen sker hos byråerna, snarare än att ISA eller RI sätter nya krav och standarder. ISA:s standarder är generella, men att det tros ske en utveckling gentemot mer strikta standarder och praxis, likt de som styr revisionen i USA. Dessa amerikanska standarder är mer detaljstyrda än de svenska. Respondent E anser att Revisorsinspektionen bör ta mer hänsyn till revisionsbranschens bredd, då revisorerna granskar klienter med varierande intern digital utveckling. Respondent F menar att RI:s utbildningskrav bör bli mer flexibla eftersom den digitala utvecklingen i branschen ständigt går framåt. Respondent E anser att ett grundkrav gällande teknikkompetenser är väsentligt för revisorerna oavsett vilken typ av klient som revideras samt att RI och lärosätena bör implementera detta. Respondent F anser att kompetenser i bland annat AI hade varit fördelaktigt för aspirerande revisorer samt att detta bör integreras i lärosätenas utbildningsplaner samt Revisorsinspektionens utbildningskrav. Vidare anses det att RI bör se över branschen ur ett digitaliseringsperspektiv med syftet att utveckla utbildningskraven.

Respondent G förklarar att en utbildningssatsning sker inom byrån med syftet att utöka de digitala kompetenserna bland medarbetarna. Satsningen innefattar bland annat utbildning inom *data analytics* för alla anställda, från de nyaste revisorsassistenterna till delägarna. Denna satsning är således ett initiativ från byråns håll och utgår inte från Revisorsinspektionens krav. Dock är respondent G:s inställning till RI:s nya utbildningskrav från 2018 positiv, då respondenten anser att revisorer är för homogena:

Jag tycker det är jättebra att man kan komma in och inte bara ha en ekonomikandidat. Vi är så otroligt homogena. När jag jobbade på Nya Zeeland fanns inte de kraven där (RI:s gamla utbildningskrav) och en av de som var bäst på IFRS 39 (finansiell redovisning) var litteraturvetare i grunden. Så det säger ju inte så mycket om vad du läser på universitetet och vad du sen faktiskt vill jobba med. (Respondent G)

Respondent G menar vidare att det är positivt att personer som arbetar med IT-revision och har en ingenjörutbildning nu kan bli auktoriserade revisorer. Detta anses berika revisionsarbetet. Dock menar respondenten att baskunskaperna inom bland annat redovisning, bolagsrätt och skatterätt har minskat vid implementeringen av de nya utbildningskraven, vilket ställer högre krav på byråerna att utbilda de anställda. Respondent G menar att det skulle vara fördelaktigt för byråerna att anställa personer med ekonomisk utbildningsbakgrund i kombination med utbildning inom *data analytics* och IT-revision. Dock beskrivs detta som en fråga kring utbud och efterfrågan. Utbudet av personer med sådan utbildning anses vara begränsat i Sverige och efterfrågan på revisorer är betydligt större. Respondent G anser även att personer med magister- eller masterutbildning är mer eftertraktade hos byråerna. Dock väljer färre revisionsstudenter att utbilda sig vidare efter kandidatexamen, då det inte krävs enligt utbildningskraven. Respondent G är kritisk till detta och tycker att implementering av dataanalys och digitala verktyg bör ske hos lärosätena, vilket anses vara svårt på en treårig utbildning.

Sammanfattningsvis beskrivs digitaliseringens utvecklingstakt inom revisionsbranschen av respondent F: ”Det går fort nu, men det kommer aldrig att gå långsammare än vad det gör idag.” (Respondent F). Det anses att Revisorsinspektionen måste följa branschens utveckling, där digitaliseringen framskrider i takt med klienterna.

5. Diskussion och analys

I följande kapitel kommer det empiriska resultatet att diskuteras och analyseras utifrån den presenterade teorin för att besvara studiens syfte och forskningsfråga. Den insamlade empirin kommer att diskuteras utifrån beskrivna teorier samt tidigare forskning inom ämnet. Kapitlet är strukturerat på samma vis som resultatkapitlet. Här kommer dock Revisorsinspektionens och Big Four-byråernas svar att jämföras och diskuteras med syftet att finna mönster och olikheter.

5.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen

Digitalisering beskrivs som förändringar i sociala och organisatoriska sammanhang vid övergång från analoga till digitala data (Iveroth m.fl., 2018). Det beskrivs vidare som en fundamental drivkraft med en betydande påverkan på revisionsbranschen (Forbes Insights, 2015). Samtliga respondenter i studien beskriver digitaliseringen som en övergripande förändringsfaktor inom revisionsbranschen. Revisionsverktygen har övergått från analoga till digitala verktyg, vilket anses effektivisera processen. Automatisering av enklare arbetsuppgifter beskrivs av respondenterna E och F som en följd av digitaliseringen, precis som slutsatserna i undersökningen av Forbes Insights (2015) visar. Även detta anses effektivisera revisionsprocessen samt öka kvaliteten på revisionen. Detta styrks av bland annat Bierstaker m.fl. (2001) som menar att digitaliseringen bidrar med ökad kvalitet och effektivitet till revisionsprocessen och dess slutprodukt på grund av en mer effektiv arbetsprocess samt den ökade omfattningen av data.

Utifrån Carringtons (2014) teori om revision som försäkring, där revisionens syfte är att säkerställa huruvida klienternas redovisade information är rättvisande, anses digitaliseringen således ha en positiv effekt. Ju högre kvalitet på revisionen, desto högre tillförlitlighet föreligger hos klienternas finansiella information gentemot dess intressenter (Wallace, 2004). Även den ökade möjligheten av dataanalyser på hela populationer, som nämns av samtliga respondenter, påvisar en kvalitetshöjning av revisionen. Detta kan kopplas samman med den teoretiska beskrivningen av revision ur

ett försäkringsperspektiv, där revisionens syfte är att försäkra intressenter att ett företags finansiella information utgör en rättvisande bild (Carrington, 2014).

Ek och Ek (2020) menar att digitalisering ur ett företagsekonomiskt perspektiv handlar om att öka värdeskapandet för kunderna genom användning av digitala teknologier. Utifrån teorin om revision som förbättring, vilket beskrivs av Carrington (2014), anses således digitaliseringen medföra fördelaktiga effekter enligt empirin. Respondent E och F menar att automatisering bidrar till att mer tid kan fördelas på andra uppgifter än de repetitiva. Detta kan bland annat vara rådgivning till klienterna med syftet att förbättra den redovisade informationens kvalitet. Även Bierstaker m.fl. (2001) förklarar hur automatisering bidrar till ökade möjligheter till värdeskapande hos kunderna i form av rådgivning.

Respondent G diskuterar aspekten dataanalys i kontexten av klienternas interna kontrollmiljö. Samtliga respondenter har beskrivit hur *big data* och analysverktyg möjliggör analyser på hela populationer, det vill säga all tillgänglig finansiell information kring ett företag, i stället för att revisionen grundas på stickprov. Enligt agentteori, beskriven av Carrington (2014), används revision för att minska informationsasymmetrin mellan ägare och anställda på ett företag. Respondent G menar att *big data* och dataanalys leder till ett minskat behov av särskild granskning av klienternas interna processer. Revisorerna kan i stället utläsa huruvida medarbetare hos en klient tagit beslut inom sin befogenhet i de mer omfattande analyserna av den finansiella informationen. Detta kan anses vara fördelaktigt dels ur ett effektivitets- och kvalitetsperspektiv, dels för att minska informationsasymmetri mellan ägare och anställda (Carrington, 2014). Även revision som komfort, vilket beskrivs av Carrington (2014), kan kopplas samman med dataanalys på hela populationer. Detta kan medföra ökad bekvämlighet för revisorerna vid uttalanden kring den finansiella revisionen, då revisorerna har möjlighet att analysera större mängder data.

Carrington (2014) beskriver revisionsprocessen från företagsledningens uttalanden till slutrapportering. Bestyrkandeåtgärder, det vill säga granskningsåtgärder, samt

dokumentation anses vara de delar av processen som påverkas mest av digitaliseringen. Samtliga respondenter beskriver hur arbetet har gått från att utföras med papper och penna till att ske till största del via datorer. Även hur dokument och information lagras har förändrats. Respondent D förklarar att fysiska arkiv har rivits och ersatts med digitala lagringsfunktioner. Kommunikation med klienter och medarbetare har också påverkats av digitaliseringen. Vasarhelyi m.fl. (2010) menar att god kommunikationsförmåga har blivit väsentligare bland revisorerna, då majoriteten av kontakten med klienter bedrivs digitalt. Respondenterna B och C bekräftar att digitala videomöten blivit vanligare, särskilt med hänsyn till pandemin med Covid-19. Detta anses däremot inte, enligt respondenterna, påverka revisionsarbetet eller slutresultatet. Respondent C menar att revisionsprocessen till största del är digital, vilket medför att distansarbete inte försvårar revisionen märkbart. Även detta framkommer i tidigare studier, då bland annat Axelsen m.fl. (2017) menar att revisionsprocessen har blivit mer digital på grund av digitaliseringen.

Enligt respondent C anses byråer som har kommit längre i den digitala utvecklingen vara mer konkurrenskraftiga än byråer som arbetar mindre digitalt. Enligt Vasarhelyi m.fl. (2010) måste revisorerna följa den digitala utvecklingen för att bibehålla sin relevans. Ur detta perspektiv kan digitaliseringen anses vara en form av DiMaggio och Powells (1983) beskrivning av *mimetic isomorphism*, då revisionsbyråerna som anammat det digitala arbetssättet anses vara mer konkurrenskraftiga än övriga. Andra byråer i branschen kan således vilja imitera dessa arbetssätt för att öka attraktiviteten gentemot klienterna. Digitaliseringen beskrivs vidare som en yttre drivkraft vilket organisationer ej kan påverka och som därmed, enligt Jacobsen (2019), kräver anpassning och utveckling. I takt med att samhället som helhet digitaliseras alltmer kan detta bidra till en tvingade förändring hos byråerna. Detta kan anses vara en form av *coercive isomorphism*, vilket beskrivs av DiMaggio och Powell (1983). Pressen kan antas vara icke-formell, då Revisorsinspektionen ej utvecklat några specifika utbildningskrav gällande digitaliseringsfrågor. Dock förväntas revisionsbyråerna anpassa sig efter digitaliseringen på grund av samhällets och klienternas förväntningar. Detta påvisar ett incitament till förändring för revisionsbyråerna, då digitaliseringen bidrar till ett ökat behov av innovation (Damanpour & Wischnevsky, 2006). Respondent F menar att den digitala

utvecklingen hos byråerna försvåras och begränsas av befintliga lagar och regleringar kring revision. Enligt Zantvoort (2017) kan dessa yttre faktorer vara en orsak till institutionell tröghet som hindrar förändringar.

5.2 Digitaliseringens påverkan på Revisorsinspektionens utbildningskrav

Den tidigare presenterade teorin beskriver hur kompetensbehovet för revisorer har förändrats på grund av digitaliseringen. Det anses bland annat vara viktigare med IT-kompetens och analytisk förmåga (Vasarhelyi m.fl., 2010; Andersson & Engström, 2016; Byrnes m.fl., 2018). Enligt respondent A har inte Revisorsinspektionens utbildningskrav påverkats märkbart av digitaliseringens framfart. Innehållet i kraven är detsamma som för tio år sedan. Björkdahl m.fl. (2018) beskriver digitaliseringen som en transformerande drivkraft i samhället och respondent A anser därför att RI bör anpassa sig för att kunna följa samhällets digitala utveckling. Detta kan anses vara en form av DiMaggio och Powells (1983) *normative isomorphism*, då RI får påtryckningar från revisionsbranschen gällande förändringar i utbildningskraven. Det anses emellertid vara problematiskt att inkludera digitala koncept i utbildningskraven och revisorsexamen, då byråerna arbetar med digitaliseringen på olika vis. Detta bekräftar av samtliga respondenter från Big Four-byråerna, då alla beskriver hur byråerna utvecklar egna interna revisionsverktyg. Respondent A menar att detta föranleder svårigheter att examinera aspirerande revisorer inom digitala arbetsverktyg.

Respondent D anser inte att kompetensbehovet för revisorer har förändrats påtagligt av digitaliseringens utveckling inom revisionsbranschen. Grundkunskaperna inom revision är fortfarande väsentliga, trots att digitaliseringen har påverkat revisionens tillvägagångssätt. Dock menar samtliga respondenter att IT-kompetenser har blivit viktigare för revisorerna på grund av den ökade användningen av digitala verktyg i revisionsarbetet samt hos klienterna. Vikten av IT-kompetens belyses även av Andersson och Engström (2016) samt Byrnes m.fl. (2018), då bland annat dataanalys och digitala verktyg har blivit vanligare inslag i revisorns dagliga arbete. Vasarhelyi m.fl. (2010) beskriver begreppet *objective knowledge* som en nyckelkompetens för framtida revisorer, där bland annat IT-kompetens anses vara viktigt. Respondent D och G betonar att

digitaliseringen främst bidrar till ett ökat behov av IT-specialister i revisionsbranschen. Respondent C bekräftar detta och menar att allmän kunskap inom IT kommer att vara mer väsentligt i framtiden för revisorerna. Respondent E menar emellertid att grundläggande teknisk förståelse är väsentligt för dagens revisorer. Även klienterna utvecklas och revisorerna måste ha förståelse för ny teknik och nya digitala affärsmodeller. Detta kan kopplas samman med Jacobsens (2019) beskrivning av digitaliseringen som en yttre drivkraft i samhället vilket organisationer inte kan påverka. Revisionsbyråerna måste således följa med i utvecklingen för att bibehålla sin konkurrenskraft (Damanpour & Wischnevsky, 2006). Genom den institutionella teorin kan detta anses föranleda en form av *coercive isomorphism*, som beskrivs av DiMaggio och Powell (1983), eftersom samhället som helhet förväntar sig att revisionsbyråerna förändras och följer den digitala utvecklingen.

Analytisk förmåga är ytterligare en kompetens som blivit viktigare för en revisor på grund av digitaliseringen (Byrnes m.fl., 2018). Enligt Iveroth m.fl. (2018) bidrar digitaliseringen till ett ökat behov av *soft skills*, det vill säga mänskliga kompetenser, vilket bland annat beskrivs som analytisk förmåga. Respondent D menar att den analytiska förmågan alltid har varit lika väsentlig, oberoende av digitaliseringens framfart inom branschen. Respondent F anser emellertid att automatiseringen av vissa arbetsuppgifter leder till att revisorerna måste vara mer analytiska än tidigare. Detta bekräftas av respondent G, som menar att grundkunskap i bland annat *big data* och *big data management* har blivit väsentligare, då revisorerna måste förstå analysen bakom slutrevisionen. Tidigare forskning visar att kunskap inom dataanalys kommer att bli mer betydande för revisorerna, då större mängder information om klienterna blir tillgänglig som en följd av digitaliseringen (Krahel & Titera, 2015). Enligt Vasarhelyi m.fl. (2010) är förståelse för digitala system och arbetsverktyg är en väsentlig aspekt inom revisionsarbetet. Klienter använder sig ofta av olika sorters system vilka ibland kan vara egenutvecklade, vilket respondent D beskriver som något problematiskt. Revisorerna måste ha förståelse för klienternas system för att kunna säkerställa den interna kontrollen och den finansiella informationens legitimitet (Vasarhelyi m.fl., 2010).

En av motiveringarna bakom Revisorsinspektionens nya utbildningskrav från 2018 var att bredda kompetenserna bland revisorerna samt öka yrkets attraktivitet (Revisorsinspektionen, 2017). De nya utbildningskraven tillåter en valfri kandidatexamen som grund för att bli auktoriserad revisor (Revisorsinspektionen, 2018). Detta innebär i praktiken att studenter utan ekonomisk utbildningsbakgrund kan studera de obligatoriska ämnesområdena utöver sin kandidatexamen för att sedan kunna bli auktoriserad (Revisorsinspektionen, 2017). Enligt empirin är detta en positiv förändring, då rekryteringen av revisorer blir bredare. Respondent G menar att revisorer i nuläget är för homogena, vilket de nya kraven kan åtgärda. Då tidigare forskning tyder på att IT-kunskap blir en alltmer väsentlig aspekt för revisorer kan förändringen i kraven främja specialistkunskaper (Vasarhelyi m.fl., 2010). Enligt respondenterna från Big Four-byråerna är det fördelaktigt för branschen att personer med bland annat teknisk utbildningsbakgrund kan bli auktoriserade revisorer och således bidra med teknisk kompetens. I dagsläget återfinns ej några specifika utbildningskrav inom IT eller grundläggande teknik i Revisorsinspektionens utbildningskrav (RIFS 2018:1). Respondent E och F menar att teknisk grundutbildning bör integreras i RI:s utbildningskrav för auktorisation. Respondent F belyser att utbildning inom artificiell intelligens hade varit fördelaktigt för revisorerna. Det anses vara väsentligt med tekniska kompetenser på grund av att revisorerna och dess klienter arbetar alltmer digitalt. Krahel och Titera (2015) menar också att digitala aspekter, exempelvis dataanalys, bör integreras i utbildningskriterier för framtida revisorer.

Respondent D anser dock att digitalisering är ett allt för diffust ämnesområde för att kunna implementeras i RI:s utbildningskrav. Respondenten beskriver vidare hur digitaliseringen främst handlar om revisorns arbetssätt. Denna slutsats dras även av Forbes Insights (2015) som menar att teknologi endast anses vara ett hjälpmedel för revisorerna. Enligt respondent E är det emellertid väsentligt för revisorer att förstå ny teknik och att nyanställda revisorer bör ha kompetenser inom detta område. Tidigare forskning styrker respondent E:s argument, där bland annat Manita m.fl., (2020) anser att digitaliseringen bör integreras i ekonomutbildningar med syftet att förbereda revisorer för branschens digitala framtid. Den digitala utvecklingen inom revisionsbranschen anses, enligt Respondent D, ske hos byråerna snarare än hos Revisorsinspektionen. Enligt

Revisorsinspektionen (2021) är organisationen en expertmyndighet hos regeringen. Detta föranleder troligtvis mer byråkrati än hos revisionsbyråerna, vilket förklarar svårigheterna för RI att följa den digitala utvecklingen. Det anses vara svårare att förändra organisationer under strikt myndighetsstyrning än organisationer under mer flexibel reglering (Jacobsen, 2019). Enligt respondent A är RI:s utbildningskrav grundade på ett EU-direktiv. Detta kan betraktas som en yttre faktor som bidrar till institutionell tröghet hos Revisorsinspektionen (Zantvoort, 2017). Respondenter från Revisorsinspektionen anser inte att digitaliseringen bidrar till ett behov av förändrade utbildningskrav. Dock menar respondent C att Revisorsinspektionen möjligen är för invanda i dess statliga miljö, vilket Burns och Scapens (2000) beskriver som en orsak till institutionell tröghet.

5.3 Avslutande diskussion

Den teoretiska referensramen har, tillsammans med den insamlade empirin, beskrivit hur digitaliseringen påverkar revisionsbranschen som helhet. En av de viktigaste aspekterna som belyses genom tidigare forskning är digitaliseringens påverkan på revisorernas kompetensbehov. Det anses vara väsentligare med IT-kompetens och analytisk förmåga för dagens revisorer. Detta valideras av en del respondenter, medan andra ej anser att digitaliseringen har förändrat kompetensbehovet märkbart. Respondenter från Revisorsinspektionen menar emellertid att den statliga miljö som myndigheten befinner sig i kan påverka dess syn på digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen och kompetensbehovet. Enligt empirin kan slutsatsen dras att respondenterna från Big Four-byråerna anser till större del att digitaliseringen har en påverkan på revisorernas kompetensbehov jämfört med respondenterna från RI. Detta kan anses bero på att respondenterna från Big Four-byråerna är verksamma revisorer i branschen till skillnad från Revisorsinspektionen, vilka endast agerar som en reglerande myndighet.

Resultatet visar att även revisorernas klienter utvecklas digitalt, vilket bland annat leder till uppkomsten av nya digitala affärsmodeller. Empirin visar därför att teknisk kompetens är väsentlig för att revisorerna ska ha förståelse för klienterna samt deras interna system. Vidare visar resultatet att desto mer digitaliserad en revisionsbyrå är, desto mer konkurrenskraftig är den. Detta föranleder en form av *mimetic isomorphism* hos byråerna, där det digitala arbetssättet anses vara mer framgångsrikt än ett mindre

digitalt. Således kan det antas att byråerna står under krav från klienter att utvecklas digitalt, vilket begränsas av regleringar från bland annat RI. Detta bidrar följaktligen till en form av institutionell tröghet hos byråerna.

Kunskap inom IT och analytisk förmåga lyfts både av tidigare forskning och av empirin som väsentliga kompetenser vilka uppkommit till följd av digitaliseringen inom branschen. En följd av automatiseringen av arbetsuppgifter är att revisorerna kan fördela mer tid på mer avancerade uppgifter. Ju fler arbetsuppgifter som automatiseras och utförs digitalt, desto mer teknologisk kompetens krävs hos revisorerna. Förståelse för bland annat dataanalys och IT-system anses vara viktigt för revisionsarbetet. Detta är ej integrerat i RI:s utbildningskrav i dagsläget och en förändring anses vara fördelaktigt enligt empirin. Detta påvisar en sorts *normative isomorphism* hos Revisorsinspektionen, då påtryckningarna angående förändring i utbildningskraven kommer från revisionsbranschen.

Den presenterade teorin har redogjort för Revisorsinspektionens nya utbildningskrav från 2018 samt motiveringarna bakom dessa. Analysen av empirin visar att respondenterna är positiva till förändringen i kraven utifrån ett digitaliseringsperspektiv. Den främsta aspekten som identifieras gällande utbildningskraven är exkluderingen av kriteriet på en ekonomisk kandidatexamen. Detta möjliggör för personer med annan utbildningsbakgrund än ekonomi att bli auktoriserade revisorer, vilket är fördelaktigt enligt empirin. Analysen visar att detta breddar kompetensen bland revisorerna, då exempelvis tekniskt utbildade personer kan rekryteras hos byråerna. Vid analys av Revisorsinspektionens teoretiska ämnesområden, som ingår i utbildningskraven, visar teorin och empirin att dessa ej har påverkats av digitaliseringen. Inga utbildningskrav finns uppställda som specifikt behandlar digitala kompetenser eller kompetensbehov som uppstått till följd av digitaliseringen. Anledningar till att kraven ej anpassats efter den digitala utvecklingen i branschen kan dels bero på uppfattningen kring digitaliseringens påverkan, dels på grund av institutionell tröghet hos RI. Enligt empirin anser RI inte att digitaliseringen har en så pass märkbar påverkan på branschen att kraven bör förändras. Ur ett förändringsperspektiv är RI styrd av bland annat EU-direktiv som kan föranleda

institutionell tröghet och därmed hindra och begränsa möjligheterna till förändring av utbildningskraven.

Genom att identifiera digitaliseringen påverkan på revisorernas dagliga arbete och kompetensbehov har en förståelse kring utbildningskravens relevans bildats. En illustration av studiens resultat har gjorts utifrån den insamlade och analyserade empirin (se figur 7). Det påvisas att digitaliseringen i första hand påverkar internationella lagstiftningar och standarder som reglerar revisionsbranschen. Enligt empirin påverkas revisionsbranschen och dess omgivning, vilket främst handlar om revisorernas klienter, både av digitaliseringen och lagstiftning samt standarder. Studien visar att revisorerna måste följa samma digitala utveckling som klienterna för att bibehålla sin relevans. Revisionsbyråerna och klienterna utvecklas således i samma takt utifrån ett digitaliseringsperspektiv. På grund av detta inkluderades även revisionsbyråernas klienter i figuren nedan. Det anses även att den digitala utvecklingen sker hos revisionsbyråerna, snarare än hos Revisorsinspektionen. Figuren nedan illustrerar hur digitaliseringen främst påverkar lagstiftning och standarder, som i sin tur påverkar revisionsbranschen och dess klienter. Sammantaget påverkar alla dessa aspekter Revisorsinspektionen och utbildningskraven för auktorisation av revisorer.

Figur 7

Illustration av studiens resultat



Kommentar: Figuren illustrerar digitaliseringens påverkan på RI:s utbildningskrav, där internationell lagstiftning och revisionsstandarder samt revisionsbyråerna och dess klienter har inkluderats.

6. Slutsats

I detta slutliga kapitel presenteras studiens slutsats, vilken grundas i det tidigare redovisade resultatet samt diskussion och analys. Kapitlet inleds med en sammanfattning av studien och därefter besvaras studiens syfte och frågeställning. Även en avslutande diskussion presenteras där studiens bidrag samt slutsats lyfts fram. Till sist avslutas kapitlet med förslag till vidare forskning inom ämnet.

6.1 Sammanfattning av studien och dess syfte

Digitaliseringen anses vara en drivkraft som reformerar hela samhället med en betydande påverkan på revisionsbranschen. Syftet med denna studie var att förstå vilken påverkan digitaliseringen har på revisionsbranschen och därmed Revisorsinspektionens utbildningskrav. Problematiseringen i det inledande kapitlet visade hur kompetensbehovet för revisorer förändras i takt med den digitala utvecklingen inom branschen. Den institutionella teorin och teorier kring revision samt väsentliga begrepp inom digitalisering har tillsammans med tidigare forskning och insamlad empiri använts för att besvara frågeställningen. En kvalitativ metod har använts med syftet att erhålla en djupare förståelse inom ämnet. Respondenterna har bestått av anställda hos Revisorsinspektionen samt verksamma revisorer hos samtliga Big Four-byråer. Empirin har därefter analyserats utifrån den teoretiska referensramen.

6.2 Frågeställning

Frågeställningen nedan har formulerats för att kunna uppfylla studiens syfte. Denna kommer att besvaras utifrån analysen av den insamlade empirin och den teoretiska referensramen. Inledningsvis kommer slutsatser kring digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen dras och därefter presenteras slutsatserna kring digitaliseringens påverkan på RI:s utbildningskrav.

6.2.1 Hur påverkar digitaliseringen revisionsbranschen och därmed Revisorsinspektionens utbildningskrav för auktorisation av revisorer?

Enligt empirin anses digitaliseringen ha en betydande påverkan på revisionsbranschen. En slutsats som kan dras är att revisionsbranschens digitala utveckling främst sker hos

byråerna, snarare än hos Revisorsinspektionen. Enligt empirin arbetar revisionsbyråerna internt med digitaliseringsfrågor, men utvecklingen begränsas av de regleringar som finns. Studien visar även att den digitala utvecklingen bland revisionsbyråerna sker i takt med dess kunder, som även dessa digitaliseras. Således kan även slutsatsen dras att byråerna värderar teknisk kompetens högt hos medarbetarna och det anses vara fördelaktigt att implementera detta i Revisorsinspektionens utbildningskrav. Vidare dras slutsatsen att dagens revisorer är för homogena med tanke på den ständigt förändrade omgivningen. Därför anses förändringen i utbildningskraven bidra till en positiv utveckling för revisionsbranschen, då rekryteringsmöjligheterna utökas.

Slutsatsen som dras gällande digitaliseringens påverkan på RI:s utbildningskrav handlar främst om tillämpningen, det vill säga hur utbildningen av revisorer skall gå till, eftersom endast en förändring gällande vilken universitets- eller högskoleutbildning aspirerande revisorer ska studera har skett. Enligt den teoretiska referensramen anses Revisorsinspektionens utbildningskrav ha påverkats av digitaliseringen, då en av motiveringarna bakom förändringen var den teknologiska utvecklingen. Aspekten kring exkludering av kravet på ekonomisk kandidatexamen anses, enligt empirin, vara fördelaktigt för revisorerna i dagens revisionsbransch, där digitala verktyg integrerats i arbetsprocessen. Det bedöms vara fördelaktigt att personer med bland annat en teknisk kandidatexamen har möjligheten att bli auktoriserade revisorer, då kompetenserna inom yrket breddas. Dock gäller samma obligatoriska ämnesområden som tidigare, vilka behandlar generella kunskaper inom revision, och ingen specifik implementering har gjorts till följd av digitaliseringen inom branschen.

Sammantaget kan slutsatsen dras att ett förändringsbehov av Revisorsinspektionens utbildningskrav har uppstått på grund av digitaliseringen. Branschverksamma revisorer arbetar mer digitalt, vilket även klienterna gör. Det anses vara av väsentlig vikt att revisorerna har en grundläggande teknisk kompetens för att ha förståelse för arbetet som sker digitalt, både internt och hos klienterna. Förändringsbehovet av utbildningskraven uppstår således på grund av *coercive* och *normative isomorphism*, då samhället som helhet digitaliseras och bidrar till påtryckningar från branschen och dess klienter. Resultatet visar även att förändringar av Revisorsinspektionens utbildningskrav hindras

av institutionell tröghet. RI är en statlig myndighet, vilket anses vara en inre faktor som leder till mer komplexitet när det gäller att genomföra förändringar. RI står även under yttre faktorer som bidrar till uppkomsten institutionell tröghet i form av regleringar, lagar och revisionspraxis.

Sammanfattningsvis visar slutsatserna som dragits utifrån empirin och det teoretiska ramverket att digitaliseringen har en betydande påverkan på revisionsbranschen men endast en viss påverkan på RI:s utbildningskrav. Kriteriet på en ekonomisk kandidatexamen har exkluderats, vilket möjliggör en bredare utbildningsbakgrund hos revisorerna och anses fördelaktigt för branschen enligt empirin. Däremot visar slutsatserna att revisionsbranschen önskar att se implementering av teknisk grundutbildning i utbildningskraven, då detta anses vara väsentligt för revisorerna i takt med digitaliseringens framfart. Möjligheterna till förändring av RI:s utbildningskrav begränsas emellertid på grund av institutionell tröghet.

6.3 Studiens bidrag

Ur ett teoretiskt perspektiv har denna studie bidragit till att utöka förståelsen gällande digitaliseringens påverkan på den svenska revisionsbranschen samt de utbildningskrav som finns gällande auktorisation av revisorer i Sverige. Den tidigare forskningen som presenterades i den teoretiska referensramen handlade främst om digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen som helhet. Det upplevdes att ett gap existerade angående forskning kring digitaliseringens påverkan på revisionsbranschens reglerande myndighet och dess utbildningskrav. Studiens praktiska bidrag är en insikt i branschens syn på utbildningskravens relevans ur ett digitaliseringsperspektiv, vilket främst är fördelaktigt för Revisorsinspektionen.

6.4 Begränsningar och förslag till vidare forskning

Ett antal begränsningar i denna studie kan identifieras. Bland annat har den kvalitativa metoden med semistrukturerade intervjuer gjort att resultatet blir svårt att generalisera. Valet av kvalitativ metod motiverades med syftet att bilda en djupare förståelse av ämnet. En komplettering av studiens resultat med hjälp av en kvantitativ metod hade varit fördelaktigt, då troligtvis bredare och mer allmänna slutsatser hade kunnat dras.

Emellertid var detta ej genomförbart på grund av studiens småskalighet. Även faktumet att intervjuerna genomfördes digitalt via Zoom och ej genom fysiska möten kan anses vara en begränsning. Trots att både ljud och bild fanns tillgängligt i de digitala mötena finns risken att uppfattningar och tolkningar av respondenterna blir missvisande. Det begränsade antalet respondenter samt att de enda branschverksamma revisorer som intervjuats arbetar hos Big Four-byråerna kan även föranleda svårigheter att generalisera resultatet. På grund av detta blir det tämligen svårare att applicera resultatet på mindre revisionsbyråer och således dra slutsatser kring hela den svenska revisionsbranschen. Slutsatserna från empirin har dock validerats genom tidigare forskning, vilket stärker resultatets trovärdighet.

Slutsatserna i denna studie visar att olika aktörer har en påverkan på den digitala utvecklingen inom revisionsbranschen. Studien visar att lagar och standarder samt revisionsbyråernas klienter har ett inflytande på byråernas interna digitala utveckling och arbetssätt. Därför anses det vara intressant att inkludera internationell lagstiftning och revisionsstandarder samt klienterna i denna diskussion för framtida forskning inom ämnet. Ytterligare ett förslag på vidare forskning är att utföra en liknande studie med en kvantitativ forskningsmetod för att kunna validera och generalisera resultatet. Denna studie tar inte hänsyn till skillnaden mellan stora och små revisionsbyråer. De mindre byråerna anses ha mindre resurser och anses därför inte ha utvecklats inom det digitala området på samma vis som Big Four-byråerna. Vidare förslås således framtida forskning inom ämnet med inkludering av respondenter från de mindre revisionsbyråerna för att kunna jämföra resultaten och dra slutsatser utifrån detta. Det skulle även vara intressant att undersöka samma frågeställning framöver för att studera digitaliseringens påverkan på den framtida revisionsbranschen och därmed även Revisorsinspektionens utbildningskrav.

Referenser

- Andersson, J., & Engström, T. (2016). Digitalisering och automatisering av revisionen - Hur kan den påverkas samt hanteras av branschen? *Balans*, 3, ss. 3-7.
https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2017/05/Digitalisering_och_automatisering_av_revisionen_hur_paverkas_branschen.pdf
- Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explaining the information systems auditors role in the public sector financial audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31. doi:10.1016/j.accinf.2016.12.003
- Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: an assessment of the state of the art and implications for the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 159-164. doi:10.1108/02686900110385489
- Björkdahl, J., Wallin, M. W., & Kronblad, C. (2018). *Digitalisering - mer än teknik. Kartläggning av svensk forskning och näringslivets behov*. Vinnova.
<https://www.vinnova.se/publikationer/digitalisering--mer-an-teknik/>
- Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Liber AB.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25. doi:10.1006/mare.1999.0119
- Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. i D. Chan, V. Chiu, & M. Vasarhelyi, *Continuous Auditing: Theory and Application* (ss. 285-297).
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Liber AB.
- Crittenden, W., Biel, I. K., & Lovely, W. A. (2018). Embracing Digitalization: Student Learning and New Technologies. *Journal of Marketing Education*, 41(1), 5-14. doi:10.1177/0273475318820895
- Cöster, M., Ekenberg, L., Gullberg, C., Westelius, A., & Wettergren, G. (2017). *Organisering och digitalisering: att skapa värde i det 21:a århundradet*. Liber.

- Damanpour, F., & Wischnevsky, D. J. (2006). Research on innovation in organizations: Distinguishing innovation-generating from innovation-adopting organizations. *Journal of Engineering and Technology Management*, 23(4), 269-291.
doi:10.1016/j.jengtecman.2006.08.002
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. McGrae Hill Higher Education.
- Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken - För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur AB.
- Digitaliseringskommissionen. (2016). *För digitalisering i tiden*.
https://www.regeringen.se/4af25c/contentassets/f7d07b214e2c459eb5757cea206e6701/sou-2016_89_webb.pdf?fbclid=IwAR2n7O_eFD7AsD1ne2FRMl8HxaZD9DdquQYyH07Zfj4y_fQSjVS8Y0fxZWA
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Ek, I., & Ek, T. (2020). *Digitalisering i företag*. Studentlitteratur AB.
- Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori - idéer, moden, förändring*. Liber.
- Europeiska Kommissionen. (2010). *Grönbok - Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*.
[https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0561_/com_com\(2010\)0561_sv.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0561_/com_com(2010)0561_sv.pdf)
- FAR. (2006). *Revision: en praktisk beskrivning* (2 uppl.). Stockholm: FAR förlag.
- FAR. (2007). *Revision: Revisorns riskbedömning och användningen av mallar*.
https://www.faronline.se/dokument/balans/2007/nr-4/balans_2007_n04_a0025/
- FAR. (2009). *ISA 500 Revisionsbevis*.
<https://www.faronline.se/dokument/isa/isa/isa500/>
- Forbes Insights. (2015). *Audit 2020: A Focus on Change*. Forbes Insights.
<https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/KPMG-AFocusOnChange-REPORT.pdf>

- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing Paradigms in Qualitative Research. i N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln, *Handbook of Qualitative Research* (ss. 105-117). CA: Sage.
- Istner-Byman, M. (den 19 December 2017). Revisorsrollen blir roligare. *Realtid*.
<https://www.realtid.se/revisorsrollen-bilir-roligare>
- Iveroth, E., Lindvall, J., & Magnusson, J. (2018). *Digitalisering och styrning* (1:1 uppl.). Studentlitteratur AB.
- Jacobsen, D. I. (2019). *Organisationsförändringar och förändringsledarskap* (3:e uppl.). Studentlitteratur AB.
- Jelev, V. (2015). The Future of Education into a Digital World. *Journal of Economic Development, Environment and People*, 4(4), 6-14. doi:1761438228
- Kakoullis, P. (2017). Advancing The Digital Audit. *Forbes*.
<https://www.forbes.com/sites/deloitte/2017/10/26/advancing-the-digital-audit/?sh=12f2f4cf6d33>
- KPMG. (2019). *Dynamic Audit - Delivering Audit Quality & Value in the Digital Age*.
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2019/11/introduce-what-is-dynamic-audit.pdf?fbclid=IwAR2czzFeTCMxOiaJZpjT4NarZ7td4uYPx0JJB7YR0Vgd9ZU5RMteOBiJ4hI>
- Krahel, J. P., & Titera, W. R. (2015). Consequences of Big Data and Formalization on Accounting and Auditing Standards. *Accounting Horizons*, 29(2), 409-422.
 doi:10.2308/acch-51065
- Kruskopf, S., Lobbas, C., Meinander, H., Söderling, K., Martikainen, M., & Lehner, O. (2020). Digital Accounting and the Human Factor: Theory and Practice. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*, 9(2020), 78-89.
 doi:10.35944/jofrp.2020.9.1.006
- Lennartsson, R. (den 22 April 2020). Coronakrisen har snabbat upp digitaliseringsprocessen. *Tidningen Balans*.
<https://www.tidningenbalans.se/nyheter/coronakrisen-har-snabbat-upp-digitaliseringsprocessen/>

- Lind, R. (2019). *Vidga vetandet - Teori metod och argumentation i samhällsvetenskapliga undersökningar*. Studentlitteratur AB.
- Lombardi, D., Bloch, R., & Vasarhelyi, M. (2014). The future of audit. *Journal of information systems and technology management*, 11(1), 21-32.
doi:10.1590/s1807-17752014000100002
- Manita, R., Elomma, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150, 1-10.
doi:10.1016/j.techfore.2019.119751.
- Pentland, B. (1993). Getting Comfortable With The Numbers: Auditing and the Micro-Production of Macro-Order. *Accounting, Organization and Society*, 18(7), 605-620. doi:10.1016/0361-3682(93)90045-8
- Power, M. (1996). Making things Auditable. *Accounting, Organization and Society*, 2(2), 289-315. doi:10.1016/0361-3682(95)00004-6
- PwC. (2021). New World. New Skills - Upskilling for a digital world.
<https://www.pwc.se/sv/insikter/new-world-new-skills.html>
- Ramirez, C. (2012). How Big Four Audit Firms Control Standard-Setting in Accounting and Auditing. i I. Huault, & C. Richard, *Finance: The Discreet Regulator* (ss. 40-58). Palgrave Macmillan. doi:10.1057/9781137033604_3
- Rennstam, J., & Wästerfors, D. (2015). *Från stoff till studie - Om analysarbete i kvalitativ forskning*. Studentlitteratur AB.
- Revisorsinspektionen. (2017). *Den framtida revisionen - Framtida utbildningskrav för kvalificerade revisorer*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-oss/framtida-revisionen/morgondagens-kompetenskrav-for-kvalificerade-revisorer.pdf>
- Revisorsinspektionen. (2017). *Den framtida revisionen - Förslag till åtgärder för förbättrad revisionskvalitet och stärkt förtroende för revisorer och revisionen i Sverige*. <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-oss/framtida-revisionen/framtida-revisionen.pdf>

- Revisorsinspektionen. (2018). *Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen.*
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rifs-konsoliderade-senaste-lydelsen/rifs-2018-1.pdf>
- Revisorsinspektionen. (2018). Äldre utbildningskrav.
<https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/aldre-utbildningskrav/>
- Revisorsinspektionen. (2019). *Marknadsandel för revision av företag av allmänt intresse.* Hämtat från
<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/marknadsandel-for-revision-av-foretag-av-allmant-intresse/>
- Revisorsinspektionen. (2020). *Tematillsyn digitalisering och automatisering av revisionen.*
<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/nyheter/2020/tematillsyn-digitalisering-och-automatisering-av-revisionen/>
- Revisorsinspektionen. (u.å). *Godkännande av utbildningsplan.*
<https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/godkannande-av-utbildningsplan/>
- Revisorsinspektionen. (u.å.). *Om Revisorsinspektionen.*
<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/>
- Revisorsinspektionen. (u.å.). *Organisation.* <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/organisation/>
- Revisorsinspektionen. (u.å.). *Tematillsyn.*
<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/tematillsyn/>
- Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen. (2018). *Krav för att få avlägga revisorsexamen.*
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rifs-konsoliderade-senaste-lydelsen/rifs-2018-1.pdf>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students* (5:e uppl.). Pearson Education Limited.

- SFS 1995:1554. Årsredovisningslag. https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/arsredovisningslag-19951554_sfs-1995-1554
- SFS 1999:1079. Revisionslag. https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisionslag-19991079_sfs-1999-1079
- SFS 2001:883. Revisorslag. https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883
- SFS 2005:551. Aktiebolagslag. https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551
- SFS 2018:1. Revisorsinspektionens föreskrifter om revisorsexamen. <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rifs-konsoliderade-senaste-lydelsen/rifs-2018-1.pdf>
- Sidhu, H. (2019). How EY teams applied the principles of digital transformation to the audit. https://www.ey.com/en_gl/digital-audit/connectivity-audit-overlooked-opportunity
- Tiberius, V., & Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 37(2019), 1-14. doi:10.1016/j.intaccaudtax.2019.100288
- Tucker, C., Lakhani, K. R., Iansiti, M., & Tapscott, D. (2019). *Blockchain: The Insights You Need From Harvard Business Review*. Harvard Business Review.
- Vasarhelyi, M. A., Teeter, R. A., & Krahel, J. (2010). Audit Education and the Real-Time Economy. *Issues in Accounting Education*, 25(3), 405-423. doi:10.2308/IACE.2010.25.3.405
- Wallace, W. A. (2004). The economic role of the audit in free and regulated markets: A look back and a look forward. *Research in Accounting Regulation*, 17, 267-298. doi:10.1016/S1052-0457(04)17012-4
- Zantvoort, B. (2017). Political inertia and social acceleration. *Philosophy and Social Criticism*, 43(7), 707-723. doi:10.1177/0191453716669195

Bilaga 1 – Intervjuguide till Revisorsinspektionen

Bakgrundsinformation

- Kan du ge en kortfattad beskrivning av dig själv och förklara din roll på Revisorsinspektionen?

Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen

- Vad tycker du att digitaliseringen innebär för revisionsbranschen?
- Anser du att digitaliseringen har en påverkan på revisionsbranschen och dess utveckling? Tycker det är en positiv eller negativ inverkan?
- Anser du att revisorernas kompetensbehov har påverkats av digitaliseringen? Tycker du att det finns ett gap mellan teori och praktik?

Revisorsinspektionens arbete med digitalisering

- Hur arbetar ni på RI med digitaliseringen?
- Vad är anledningen till att ni påbörjade er tematillsyn med fokus på digitalisering?

Digitaliseringens påverkan på utbildningskraven

- Har den digitala utvecklingen i branschen haft någon påverkan vid upprättandet av de nya auktorisationskraven? Varför/Varför inte?
- Tror du att behovet för ytterligare förändrade krav kommer att uppstå på grund av digitaliseringen?

Bilaga 2 – Intervjuguide till Big Four-byråerna

Bakgrundsinformation

- Kan du ge en kortfattad beskrivning av dig själv och förklara din roll på företaget?
- Hur länge har du jobbat i branschen?

Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen

- Vad tycker du att digitaliseringen innebär för revisionsbranschen?
- Anser du att digitaliseringen har en påverkan på revisionsbranschen och dess utveckling? Tycker det är en positiv eller negativ inverkan?
- Hur arbetar ni på företaget med digitaliseringen?

Digitaliseringens påverkan på utbildningskraven

- Anser du att revisorernas kompetensbehov har påverkats av digitaliseringen? Tycker du att det finns ett gap mellan teori och praktik?
- Hur är din inställning till Revisorsinspektionens nya utbildningskrav för auktorisation av revisorer? Varför?
- Hur ser du på RI:s nya utbildningskrav i relation till den digitala utvecklingen i branschen? Är de relevanta eller finns det något du anser bör implementeras i kraven?
- Tror du att behovet för ytterligare förändrade utbildningskrav kommer att uppstå på grund av digitaliseringen?