



Kandidatuppsats, 15 högskolepoäng, för  
Kandidatexamen i företagsekonomi:  
Redovisning och revision  
Våren 2021

## **Digitala verktyg i revisionsprocessen**

En kvalitativ jämförelse mellan stora och små  
byråer

Ljubisa Todorovic och Timi Hoxha

**Författare**

Ljubisa Todorovic och Timi Hoxha

**Titel**

Digitala verktyg i revisionsprocessen – En kvalitativ jämförelse mellan stora och små byråer

**Handledare**

Torsten Andersson

**Bedömande lärare**

Özgün Imre

**Examinator**

Heléne Tjärnemo

**Sammanfattning**

Den digitala utvecklingen pågår i samhället i stort. Revisionsbranschen är en bransch som är i förändring till följd av digitaliseringen. Digitaliseringen tar bland annat uttryck i form av olika digitala verktyg som kan användas i revisionsprocessen. Syftet med digitala verktyg är att förenkla revisionsprocessen och effektivisera.

Studiens syfte är att göra en jämförelse mellan hur stora och små byråer använder sig av digitala verktyg i revisionsprocessen. I syfte att göra en jämförelse valdes en kvalitativ metod. Studiens empiri samlades in genom intervjuer av revisorer från stora och små byråer. I samband med studien framfördes tidigare forskning, definition av viktiga begrepp samt den institutionella teorin, TOE ramverket och diffusion of innovation som tillsammans utgjorde studiens teoretiska referensram. Den teoretiska referensramen har använts för att analysera studiens empiri. Empirin pekar på att stora och små byråer använder digitala verktyg på liknande sätt i revisionsprocessen.

De digitala verktygen används på liknande sätt och ofta i samma delar av revisionsprocessen. Granskningen är den delen där samtliga revisorer i studien har mest nytta av digitala verktyg. Digitala verktyg effektiviserar revisorns arbete och på så sätt kan revisorn fokusera på mer komplexa delar av revisionen. Skillnaden ligger i vilka digitala verktyg som används där små byråer tenderar att köpa in externa digitala verktyg medan stora byråer utvecklar egna. Det är också tydligt att digitala verktyg utgör en viktig del i revisorns dagliga arbete.

**Ämnesord**

Digitalisering, revision, Big data, Digitala verktyg, Revisionsprocessen, Institutionell teori, TOE, Diffusion of innovation

**Author**

Ljubisa Todorovic and Timi Hoxha

**Title**

Digital tools in the audit process - a qualitative comparison of large and small audit firms

**Supervisor**

Torsten Andersson

**Assessor**

Özgün Imre

**Examiner**

Heléne Tjärnemo

**Abstract**

Digitalization affects society in an extensive manner and the audit profession is no exception. Auditing is changing as a result of digitalization. The digitalization in audit expresses itself through different digital tools that can be used in the audit process. Digital tools aim to simplify and make the audit process more efficient.

The purpose of the study was to compare how large and small audit firms use digital tools in the audit process. A qualitative method was chosen in order to research the area. The empirical findings of the study was developed by interviewing auditors from large and small audit firms. Previous literature along with definitions of key concepts and theories such as institutional theory, TOE framework and diffusion of innovation were described in conjunction with the study in order to create a theoretical framework. The theoretical framework was used to analyze the empirical findings of the study.

The digital tools are being used in a similar way and often in the same parts of the audit process. According to the study, digital tools are most useful in the reviewing phase of the audit process. Digital tools increase the efficiency of the audit and it allows the auditor to complex parts of the audit. The difference is in which digital tools are being used where small firms tend to buy external digital tools while large firms develop their own digital tools. It is also clear that digital tools are an important part of the auditor's daily work.

**Keywords**

Digitalization, audit, Big Data, Digital tools, audit process, Institutional theory, TOE, Diffusion of innovation

## Förord

Inledningsvis vill vi rikta ett stort tack till samtliga respondenter som tog sig tid att ställa upp i vår studie. Under tiden studien utfördes har revisorer sin högsäsong och det var inte många som hade tid att delta. Däremot tog vissa sig tiden att delta utanför arbetstid för att hjälpa oss vilket vi är väldigt tacksamma för. Utan er hade det inte varit möjligt att genomföra studien.

Vi vill också rikta ett stort tack till vår handledare Torsten Andersson. Från början till slut har Torsten varit väldigt tydlig och tillmötesgående. Genom att ställa relevanta frågor som verkligen fått en att tänka till och lära sig på vägen. Utan Torstens värdefulla feedback hade vi inte kunnat presentera en lika välgjord uppsats.

Avslutningsvis vill vi tacka varandra för den enastående arbetsinsatsen. Det har varit intensiva månader men genom att helhjärtat dedikera oss till uppsatsen har det gått bra ändå. Vi vill också passa på att tacka kurskamrater för värdefull feedback vid seminarium.

---

Ljubisa Todorovic

---

Timi Hoxha

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Syfte	12
1.4 Forskningsfrågor	12
1.5 Avgränsningar	12
1.6 Disposition	12
<b>2. Teori</b>	<b>13</b>
2.1 Revisionsprocessen	13
2.2 Affärsregler och revisionsstandarder	17
2.3 Digitalisering	18
2.3.1 Big Data	19
2.4 Digitala verktyg	21
2.5 Institutionell teori	22
2.6 Technology-Organization-Environment framework	24
2.7 Diffusion of innovation	25
2.8 Arbetsmodell	27
<b>3. Metod</b>	<b>29</b>
3.1 Metodval och forskningsansats	29
3.2 Insamling av empiri	30
3.2.1 Intervjuer	30
3.2.2 Databearbetning	32
3.3 Trovärdighet	35
<b>4. Empiri</b>	<b>36</b>
4.1 Revisionsprocessen	36
4.2 Digitalisering	40
4.3 Digitala verktyg	44
<b>5. Analys</b>	<b>50</b>
5.1 Revisionsprocessen	50
5.2 Digitalisering	52
5.3 Digitala verktyg	54
5.4 Institutionell teori	58
5.5 Technology-Organization-Environment framework	58
5.6 Diffusion of innovation	61
<b>6. Avslutande diskussion</b>	<b>65</b>
6.1 Sammanfattning	65
6.2 Syfte och frågeställningar	65

6.3 Bidrag och slutsats	70
6.4 Förslag till framtida forskning	72
<b>Litteraturförteckning</b>	<b>72</b>
<b>Bilagor</b>	<b>79</b>
Bilaga 1 - Intervjuguide	79
Bilaga 2 - Inbjudan till intervju	80

# 1. Inledning

I detta inledande kapitel presenteras initialt en bakgrund till revision, digitalisering och byråerna som undersöks i studien. Vidare förs en problemdiskussion som till viss del utvecklar varför studien är relevant. Studiens syfte formuleras följt av forskningsfrågorna som ska besvaras genom studien. Kapitlet avslutas med studiens avgränsningar och en redogörelse för uppsatsens disposition.

## 1.1 Bakgrund

Revision har en lång historia och den första kända revisionsorganisationen grundades redan på 1500-talet i Italien. Emellertid har inte redovisningen alltid hållit den kvaliteten som den gör idag utan revision har spelat en stor roll i kvalitetssäkringen av bolags redovisning. Bristen av revision uppmärksammades i Storbritannien under slutet av 1800-talet, då bolag likt de moderna aktiebolagen kunde söka kapital genom försäljning av andelar i sitt bolag. Det skapade dock en motsatt effekt, då en tredjedel av dessa bolag gick under. Revision blev svaret på den bristande kvaliteten i bolags finansiella rapportering och yrket växte främst i Storbritannien i början av 1900-talet (Carrington, 2014). I Sverige var det i samband med aktiebolagslagen på 1800-talet som var bidragande orsak till revisionsyrkets framväxt. Revisionen skapar värde för investerare, långivare, reglerare, aktieägare, anställda och leverantörer genom att ge den finansiella informationen en kvalitetsstämpel. Genom revision minskar informationsasymmetrin och intressenter kan ha högre tillit till en årsredovisning som granskats av en revisor (Carrington, 2014).

Historiskt sett har revision utvecklats utifrån samhällets drivkrafter. Kairos Future, ett internationellt konsult- och analysföretag sedan 1993 med över 20 böcker och hundratals publicerade rapporter, hävdar i en rapport beställd av FAR om att revision har varit en bransch i förändring under lång tid och i dagens samhälle är den största drivkraften digitaliseringen (Kairos Future, 2016). Digitaliseringen beskrivs ofta som övergången från analoga system till digitala lösningar men ofta avses också den allmänna övergången till ett digitalt informationssamhälle (Cöster & Westelius, 2016). Revisionen är inget undantag från digitaliseringens påverkan utan revision har i hög utsträckning påverkats av digitaliseringen i samhället (Kairos Future, 2016). Enligt Kairos Future (2016) kommer företag som misslyckas

med att anpassa verksamheten och ta vara på möjligheterna som uppstår till följd av digitalisering och automatisering att tappa konkurrenskraft. Digitaliseringen har gett upphov till olika digitala verktyg som kan användas inom revisionsprocessen (Moffitt, Rozario & Vasarhelyi, 2018). Exempelvis har digitaliseringen gett upphov till fenomen som Big Data och övergången från en pappersbaserad revisionsprocess till en digital revisionsprocess (Bierstaker m. fl., 2001). Syftet med digitala verktyg är att effektivisera och automatisera delar av revisionsprocessen och på så sätt ge upphov till fördelar i revisionsprocessen (Moffitt, Rozario & Vasarhelyi, 2018).

Med Big Four avses världens största revisionsbyråer sett till omsättning och antal anställda och Big Four utgörs av Deloitte, EY, KPMG och PwC (Carrington, 2014). Big Four har globalt sett ett mycket stort inflytande över revisionsbranschen. Även om Big Four har kontor över hela världen finns det en hög standardisering mellan kontoren när det kommer till standarder och revisionsverktyg (Carrington, 2014). Definitionen av stora byråer hämtas från Wallerstedt (2002) där en stor byrå har fler än 100 anställda och en liten mellan 0-5 anställda revisorer. De stora byråerna i studien tillhör Big Four.

## **1.2 Problemdiskussion**

Delar av revisionsprocessen syftar till att revisorn ska ta ställning till företagsledningens påståenden genom olika bestyrkandeåtgärder (Carrington, 2014). Revisorns arbete behöver genomgående styrkas med hjälp av dokumentation och utmynnar i en rapport. Insamling av information, planering och bedömningar av risk utgör också viktiga delar av revisionen (Carrington, 2014). Enligt Bhimani och Willcocks (2014) kommer de flesta branscherna påverkas av digitaliseringen genom fördelar i effektivitet och flexibilitet. Syftet med användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen är att effektivisera revisorns arbete. Samtidigt som arbetet effektiviseras blir det kostnadseffektivt och risken för mänskliga fel minimeras (Moffitt m.fl., 2018). Ramlukan (2015) exemplifierar minimeringen i risk genom att beskriva hur digitala verktyg kan analysera en hel population av data vilket ger en högre tillförlighet och minimering av risk jämfört med ett mindre stickprov. Genom att undanröja repetitiva och enkla arbetsuppgifter får revisorn mer tid till att fokusera på komplexa frågor (Gotthardt m.fl., 2020; Moffitt m.fl., 2018). En ökning i digital information som finns lagrad tillsammans med teknologiska framsteg har gjort det möjligt för datorer att analysera stora mängder ostrukturerad information, vilket lett fram till fenomenet som kallas Big Data (Kairos



Future, 2016). Enligt Ramlukan (2015) kan Big Data med hjälp av digitala verktyg analyseras och på så sätt kan en revisor testa en hel population istället för ett stickprov till en lägre kostnad. Precis som för Big Data krävs en stor mängd data och datorkraft för att skapa Artificiell intelligens. Artificiell intelligens kan med hjälp av maskininlärning och kognitiv automatisering skapa maskiner eller program som kan utföra mänskliga uppgifter (Kokina & Davenport, 2017). Robotic Process Automation (RPA) kan med hjälp av robotteknik och artificiell intelligens automatisera enklare uppgifter (Moffitt m.fl., 2018). Moffitt m.fl. (2018) lyfter att fördelarna med RPA är att tid som spenderas på monotona repetitiva processer reduceras. Vidare minskar risken i revisionsprocessen samtidigt som kvalitén på service ökar genom att kunders behov möts snabbare och bättre. Med tanke på att digital information lagras i större utsträckning ökar också säkerheten i hanteringen av digital information, vilket är något som diskuteras i allt högre utsträckning idag till följd av GDPR. Slutligen är en stor fördel med RPA att fel som uppstår på grund av mänsklig faktor elimineras (Moffitt m.fl., 2018). Sammanfattningsvis kan det konstateras att samtliga fenomen syftar till att effektivisera revisionen på ett eller annat sätt och att ge revisorn mer tid till komplexa uppgifter. Steils m.fl. (2019) definierar digitala verktyg som verktyg som karakteriseras av elektronik och särskilt datoriserad teknik. Under definitionen digitala verktyg faller program, applikationer, mjukvaror och plattformar som är tillgängliga offline och online och kan användas via datorer, mobila enheter och andra digitala enheter. Steils m.fl. (2019) har en bred definition om vad ett digitalt verktyg är och de digitala verktyg som används av revisorer är inte begränsade till digitala fenomen som AI, Big Data eller RPA.

Naqvi (2020) menar att det finns flera faktorer i kostnaden av att implementera nya digitala verktyg som kompetenskraftig IT-avdelning och IT-infrastruktur tillsammans med superusers av olika verktyg. Superusers är personer med hög kompetens inom specifika verktyg. Hervas-Oliver m.fl. (2016) menar att små företag har begränsade resurser och därför kan dessa företag hamna utanför den digitala utvecklingen. En studie från AuditNet (2012) konstaterar att kostnaden för mjukvara och utbildning för de anställda är faktorer som begränsar företag från att använda digitala verktyg. Bhuyan och Dash (2018) har i en studie som undersökt användningen av molntjänster konstaterat att större företag har en större tendens att implementera ny teknologi. Vidare förklarade Bhuyan och Dash (2018) att stora företag har mer resurser vilket leder till mer teknologiska investeringar medan små företag har mindre resurser som leder till mindre investeringar. Lowe m.fl. (2018) lyfter att Big Four byråer har en fördel i användningen av digitala verktyg, då de har större resurser att köpa och implementera

digitala verktyg men också att de har råd att utveckla egen mjukvara. Det finns mycket forskning inom digitalisering och användningen av digitala verktyg, som talar för att finansiella resurser blir en viktig tillgång i användningen av digitala verktyg inom revisionsprocessen. Samtidigt påstår Bierstaker m.fl. (2001) att även mindre regionala byråer spenderar allt mer pengar på digitala verktyg och att det är absolut nödvändigt för att vara konkurrenskraftiga även om mindre byråer har begränsade resurser. Lowe m.fl. (2018) förklarar att digitala verktyg har blivit mer tillgängliga och billigare vilket har lett till att även mindre byråer kan genomföra fler investeringar relaterade till digitala verktyg.

Utmaningarna som framkommer i takt med teknologiska genombrott resulterar i att revisorer förväntas ha större IT färdigheter (Nearon, 2005; Yoo m.fl., 2010; Han m.fl., 2016; Bierstaker m. fl., 2001; Dowling & Leech, 2014; Ghasemi m. fl., 2011). Något som är gemensamt för digitala lyckad användning är träning och utbildning (Kokina & Davenport, 2017; Moffitt m.fl., 2018; Ramlukan, 2015). Moffitt m.fl. (2018) lyfter att det är kostsamt för byråer att ge revisorn adekvat träning, för att digitala verktyg ska användas effektivt. Enligt Ramlukan (2015) är Big Data av litet värde om inte rätt information samlas in och analyseras på ett lyckat sätt och just extraherandet av data har aldrig varit revisorns kärnkompetens. Kandeh och Alsahli (2020) diskuterar i sitt arbete vikten av personalutbildning för att säkerställa korrekt användning av nya verktyg. Korrekt personalutbildning minskar även tidsåtgången som krävs vid den initiala användningen av olika verktyg. Vidare förklarar Kandeh och Alsahli (2020) hur Big Four byråer regelbundet ger sina anställda utbildningsprogram för att säkerställa kompetens bland revisorerna. Utöver de kostsamma investeringarna för verktyget i sig självt, behöver byråer också beakta behovet för träning och utbildning av revisorer för att fullt ut utnyttja verktyget. Revision är en bransch i ständig förändring och revisorer behöver ständigt hålla sig uppdaterade för att följa med i utvecklingen. Revisionsbyråer har mer eller mindre knappa resurser och utöver att utbilda personal kontinuerligt på grund av förändringar i lagar, normer och standarder behöver de också erbjuda utbildning för digitala verktyg. Utbildning och träning för de anställda i syfte att utveckla sina kompetenser kring olika verktyg och bemöta digitaliseringens möjligheter på ett effektivt sätt är kopplad till diskussionen kring resurser. Gemensamt för inköp och implementering av nya digitala verktyg är att det kostar pengar och det gör också utbildning och träning för de anställda. Små byråer har en nackdel när det kommer till användningen av digitala verktyg medan stora byråer har en fördel (AuditNet, 2012; Bhuyan & Dash, 2018; Hervas-Oliver, 2016; Lowe m.fl., 2018).

I de flesta branscher kommer jobb att försvinna till följd av digitalisering samt automatisering och revisionsbranschen är inget undantag (Kairos Future, 2016). Ett av de vanligare problemen som lyfts i diskussionen kring användningen av digitala verktyg är just det att arbetstillfällen försvinner. Med tanke på att vissa arbetsuppgifter kan automatiseras fullt ut samtidigt som effektiviteten ökar leder det naturligt till att vissa arbetsuppgifter går förlorade. Moffitt m.fl. (2018) menar att enkla och repetitiva uppgifter försvinner vilket ger revisorn mer tid att fokusera på komplexa delar av revisionsprocessen. Samtidigt menar Andersson m.fl. (2018) att den ökade användningen av digitala verktyg resulterar i nya arbetstillfällen, då ny kompetens behövs i form av teknologiskt kunnig personal. FAR beskriver i sin rapport att de spår att revisionstjänster kommer att minska mot år 2025 på grund av automatisering och Kairos Future (2016) tror att minskningen kommer att ske ännu fortare. Enligt Kokina och Davenport (2017) kommer exempelvis EY att minska nyanställningar med 50 % vilket kan leda till att färre söker sig till branschen efter utbildning.

Utifrån de identifierade utmaningarna som finns med digitala verktyg vill vi undersöka skillnaden mellan användningen av digitala verktyg mellan stora och små byråer. Enligt Kokina och Davenport (2017) har Big Four investerat mycket pengar i teknologi och digitala verktyg. Lowe, Bierstaker, Janvrin och Jenkins (2018) menar att i ett tidigt skede hade Big Four byråer ett försprång när det kommer till digitala verktyg i revisionsprocessen, men idag har gapet mellan Big Four och andra byråer minskat. Big Four byråer har möjligheten till stora investeringar på grund av deras storlek och starka finansiella ställning (Kokina & Davenport, 2017). Tidigare forskning fokuserar på Big Four byråers användning av digitala verktyg och Big Four byråerna har mycket information tillgänglig kring de digitala verktyg de använder idag. Däremot finns det inte lika mycket information kring hur små byråer använder digitala verktyg. Befintlig forskning talar till stor del för att stora byråer som Big Four har fördelar när det kommer till användningen av digitala verktyg eftersom de har större finansiella resurser. Samtidigt påstås små byråer ha mindre resurser vilket leder till nackdelar när det kommer till användningen av digitala verktyg. Utifrån detta vill vi se hur det ser ut i praktiken när det kommer till hur stora och små byråer använder sig av digitala verktyg i revisionsprocessen.

### **1.3 Syfte**

Studien syftar till att undersöka vilka digitala verktyg som används i revisionsprocessen av stora och små revisionsbyråer. Genom att identifiera de olika digitala verktygen skapas det förutsättningar för att kvalitativt kunna jämföra användningen av digitala verktyg mellan stora och små revisionsbyråer.

### **1.4 Forskningsfrågor**

Detta kommer att göras genom att besvara följande forskningsfrågor:

- Vilka digitala verktyg använder byråerna inom revisionsprocessen?
- Finns det några likheter eller skillnader när det kommer till användningen av digitala verktyg mellan byråer av olika storlek och vad beror dessa på?

### **1.5 Avgränsningar**

I denna studie ligger fokuset på hur digitala verktyg används i revisionsprocessen och skillnaden som råder i användningen mellan stora och små byråer. Detta innebär att olika digitala verktyg som används för redovisning hamnar utanför studiens område.

### **1.6 Disposition**

I det andra kapitlet presenteras centrala begrepp och fenomen som är viktiga för studien. Inledningsvis presenteras revisionsprocessen tillsammans med en kort introduktion till affärsregler och revisionsstandarder. Vidare beskrivs digitalisering, digitala verktyg tillsammans med institutionell teori, Technology-Organization-Environment framework och Diffusion of innovation. Det andra kapitlet mynnar ut i en arbetsmodell som kan ses som den teoretiska referensramen för studien. I det tredje kapitlet redogörs studiens metodval och forskningsansats. De olika metodvalens bakgrund presenteras samt för- och nackdelar går igenom och kapitlet avslutas med ett resonemang kring trovärdigheten i metodvalen. I det fjärde kapitlet presenteras den insamlade empiriska data som samlats in genom intervjuer. I det femte kapitlet analyseras och diskuteras empirin i sin helhet utifrån den teoretiska referensramen och tidigare forskning. I det sjätte och sista kapitlet presenteras en sammanfattning och slutsats utifrån studiens resultat. Studien avslutas med en litteraturlista, bilagor och figurer.

## 2. Teori

I detta kapitel diskuteras centrala begrepp och teorier från studien. Inledningsvis presenteras revisionsprocessen tillsammans med centrala begrepp inom revision såsom risk och väsentlighet. Vidare introduceras läsaren till revisionsstandarder och affärsregler. Sedan presenteras en kort introduktion till digitaliseringen inom revision och digitala verktyg. Därefter presenteras den institutionella teorin, Technology-Organization-Environment framework och Diffusion of innovation. Kapitlet avslutas med introduktion till digitala verktyg och en arbetsmodell.

### 2.1 Revisionsprocessen

**Figur 1.1**

*Revisionsprocessen*



*Kommentar* - Egen bearbetning av revisionsprocessen (Carrington, 2014, s.41).

Carrington (2014) gör gällande att revisionen börjar med påståenden från företagsledningen som revisorn behöver ta ställning till genom olika bestyrkningsåtgärder. Bestyrkandeåtgärder kallas ibland för granskning. Det finns olika sorters granskning såsom analytisk granskning, inspektion och beräkning. De bestyrkningsåtgärder som revisorn använder ska i huvudsak dokumenteras och ofta är revisorn ålagd att dokumentera mycket enligt ISA 230. Nästa steg i revisionsprocessen är rapporteringen som riktar sig till tredje part, till skillnad från dokumenten i dokumentationen som ofta är sekretessbelagda. Rapporteringen utmynnar i viss del till en revisionsberättelse som är offentlig (FAR, 2006). Revisionsberättelsen är i hög grad standardiserad förklarar Carrington (2014). FAR (2006) delar upp revisionsprocessen i planering, granskning och rapportering likt Carrington (2014) samtidigt som de understryker att dokumentation också är en viktig del av revisionsprocessen.

### Väsentlighet

En av de centrala begreppen inom revision är väsentlighet. ISA 320 definierar väsentlighet som följande:

- ‘‘felaktigheter, även utelämnanden, betraktas som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna,
- bedömningar av väsentlighet görs mot bakgrund av övriga omständigheter och påverkas av en felaktighets storlek eller karaktär, eller en kombination av båda, och
- bedömningar av frågor som är väsentliga för användare av de finansiella rapporterna bygger på ett beaktande av vad som är gemensamma behov av finansiell information hos användare som grupp. Den möjliga effekten av felaktigheter för vissa enskilda användare, vars behov kan variera stort, beaktas inte.’’ (ISA 320, punkt 2)

Utifrån standarden konstateras det att information som är viktig för användare av de finansiella rapporterna är väsentlig information (Carrington, 2014). Acceptabel väsentlighetsnivå är enligt Carrington (2014) den nivå av väsentlighet som revisorn accepterar utan att behöva skriva en oren revisionsberättelse. Det är ofta i planeringsfasen som revisorn fastställer en acceptabel väsentlighetsnivå (FAR, 2006). Det är utifrån vilken typ av risk bolaget associeras med som revisorn fastställer väsentlighetsnivån. På samma sätt kan acceptabel väsentlighetsnivå uttryckas som hur mycket fel revisorn kan acceptera i redovisningen utan att det anses vara väsentligt (Carrington, 2014). På så sätt går det att påstå att bedömningen av väsentlighet och risk är kopplade med varandra (FAR, 2006).

## **Risk**

Ett annat centralt begrepp som är nära besläktat med väsentlighet är begreppet risk. Revisorns bedömning av vad som är acceptabel väsentlighetsnivå och acceptabelt fel har en direkt påverkan på hur stor risk som revisorn tar (Carrington, 2014). I många fall finns en balansgång mellan revisionsrisk och effektivitet. Även Johansson m. fl. (1973) poängterar att revisorn behöver göra en avvägning mellan tid och kostnad för revision och vilka åtgärder som tas för att bedöma risk. En hög väsentlighetsnivå brukar innebära färre granskningsåtgärder, vilket ger en ökad effektivitet och en lägre revisionsrisk. Samtidigt kan en hög väsentlighetsnivå ge en högre revisionsrisk om revisorn arbetar med fel väsentlighetsnivå, för hög i exemplet. Om en revisor tar för stora risker, det vill säga att revisionsrisken är för hög kan det leda till att revisionen misslyckas och att revisorn i förlängningen förloras sin auktorisation (Carrington, 2014). Revisionsrisken definieras av Carrington (2014) som risken att revisorn gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen. I praktiken alltså att revisorn konstaterat att rapporten är fri från väsentliga fel, när den i verkligheten innehåller väsentliga fel som revisorn borde ha

upptäckt (Carrington, 2014). Enligt FAR (2006) finns det olika sorters risk i revisionsprocessen och det varierar också beroende på vilken typ av kund det är. Komponenterna i revisionsrisken beskrivs av Carrington (2014) som inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk. Relation mellan dessa kan uttryckas som en formel där revisionsrisk = inneboende risk x kontrollrisk x upptäcktsrisk.

Inneboende risk är risken för felaktigheter i företagets redovisning. Det kan till exempel vara att företagsledningens utsaga inte stämmer överens med hur de faktiskt behandlat en transaktion om det jämförs med hur transaktionen ska behandlas enligt normer och standarder. Faktorer som kan spela roll i bedömningen av den inneboende risken är företagsledningens integritet, klientens motivation, klientens kunskap om redovisningsstandarder, tidigare revisioners resultat (Carrington, 2014). Carrington (2014) poängterar att revisionsrisken är försumbar om den inneboende risken är obefintlig.

Kontrollrisk är risken att företagets interna kontroll misslyckas i att säkerställa att redovisningen inte innehåller fel. Ett företags interna kontroll bör syfta till att säkerställa att verksamheten är välskött och effektiv och att redovisningen inte innehåller fel (Carrington, 2014). Carrington (2014) sammanfattar kontrollrisken som företagets ansträngningar att upptäcka fel i redovisningen. Något som ökar kontrollrisken kan vara begränsade interna system och rutiner, men också mänskliga fel eller dåligt omdöme. Om ett företag har goda interna kontroll minskar kontrollrisken, på samma sätt kommer dålig intern kontroll att öka kontrollrisken. Porter m.fl. (2014) lyfter faktorer som tydliga ansvarsområden, kompetens och väl fungerande dokumentation som kännetecken för en god intern kontroll.

Den sista komponenten är upptäcktsrisk och det är risken att revisorn inte upptäcker de fel som återstår från den inneboende risken och/eller fel som inte uppdagats av företagets interna kontroll (Carrington, 2014). Upptäcktsrisken definieras också som ‘risken att åtgärder som en revisor utför för att minska revisionsrisk till en låg nivå inte kommer att leda till upptäckt av väsentliga felaktigheter’ (ISA 320, punkt 13 e). En revisor är begränsad när det kommer till sin förmåga att påverka den inneboende risken och kontrollrisken (Carrington, 2014). Däremot kan revisorn jobba med fler bestyrkandeåtgärder som kan justera revisionsrisken till en acceptabel nivå. Av kostnadsskäl brukar revisorer göra representativa urval som ska spegla ett konto på bästa sätt. Exempelvis om kontot innehåller 10 000 poster kan det vara tidskrävande för revisorn att granska hela kontot och då väljer revisorn ett stickprov som då ska vara

representativt. Problemet är att detta stickprov, eller urval, kanske inte är representativt för populationen och det är det som kallas för urvalsrisk (Carrington, 2014). Urvalsrisken brukar delas in i två olika kategorier, Typ I-fel och Typ II-fel. Typ I-fel innebär risken för att urvalet, vid test av interna kontroller påvisar att kontrollen inte fungerar när den faktiskt fungerar. Ett Typ II-fel innebär risken för att urvalet, vid test av interna kontroller påvisar att kontrollen fungerar när den faktiskt inte fungerar (Carrington, 2014).

## Planering

En annan viktig del i revisionsprocessen är planering och Carrington (2014) beskriver planeringen som en nödvändighet för en väl utförd revision. Det är också ett krav från både svenska och internationella revisionsstandarder att en revisor planerar verksamheten. Risk var ett centralt begrepp inom revisionen och det är i planeringen som revisorn avgör vilken risknivå hen är bekväm med. Det är genom en noggrann informationssamling som revisorn har underlag att bedöma risk utifrån (FAR, 2006). När revisorn har bestämt en risknivå måste dessa också översättas i handling i form av revisionsåtgärder (Carrington, 2014). De väsentliga risker som identifieras av revisorn i planeringen måste också täckas av revisionen. I planeringen måste revisorn också ta hänsyn till kostnadseffektiva åtgärder som att säkerställa att samma arbete inte utförs två eller fler gånger. Även om det är mycket fokus på revisorn genomförs inte en revision av endast en revisor utan revisionen utförs ofta i team som i sin tur kräver arbetsfördelning. Återigen betonas vikten av dokumentering av granskningen för att tydliggöra att väsentliga risker, lagar, normer och standarder uppfylls (Carrington, 2014).

## 2.2 Affärsregler och revisionsstandarder

Definitionen av affärsregler hämtas från Object Management Groups (OMG) publikation av SBVR - *Semantics Of Business Vocabulary and Business Rules*. OMG är en utvecklare inom programmeringsspråk och utger standarder och specifikationer. SBVR publikationen behandlar definitioner och regler för dokumentation av semantik i företagsordförråd och affärsregler. De definierar affärsregler som *”regel som är praktiskt genomförbar och som är under affärsjurisdiktion”* (OMG, 2019, s. 98).

En regel som är under affärsjurisdiktion innebär att den ligger under en myndighets jurisdiktion, vilket innebär att myndigheten kan välja att ändra eller förkasta regeln efter eget behag. Notering till definitionen angiven av OMG (2019) utmärker även hur affärsregler som baseras



på fysiklagar, lagar och förordningar, externa standarder och praxis inte alltid ses som affärsregler ur ett företagsperspektiv. Anledningen till att dessa inte är affärsregler ur ett företagsperspektiv är på grund av att företag varken har rätt eller möjlighet att ändra dem. Baserat på detta kommer företag enligt Witt (2012) att besluta hur man ska reagera på lagar och förordningar och kommer att skapa eller anta affärsregler för att säkerställa efterlevnad av lagar och förordningar. På samma sätt kommer det att skapa eller anta affärsregler för att säkerställa standarder eller bästa praxis.

Inom revision finns det olika standarder som kan delas in i nationella och internationella revisionsstandarder. International Federation of Accountants (IFAC) utgörs av olika länders representanter för revisionsbranschen och det är FAR som representerar Sverige. IFAC spelar en stor roll i revisionsvärlden och i utgivningen av revisionsstandarder på grund av att IFAC genom IAASB är den organisation som utger International Standards on Auditing (ISA) (Carrington, 2014). ISAs internationella standarder används framför allt av börsnoterade bolag internationellt och även om EU initialt har problem med att ge standarden legalt erkännande är det en allmänt vedertagen standard (Carrington, 2014).

## **2.3 Digitalisering**

Med digitalisering avses övergången från analog information till digital information (Cöster & Westelius, 2016). Enligt Bhimani och Willcocks (2014) kommer de flesta branscherna påverkas av digitaliseringen genom fördelar i effektivitet och flexibilitet. Kairos Future (2016) ser en stark drivkraft i form av digitalisering som en av faktorerna till förändringar inom revision. Den pågående digitaliseringen i ekonomin medför både möjligheter och utmaningar för både revisorer och klienter. Enligt MacManus (2017) kommer anpassningen till digitalisering vara avgörande för revisionsbyråers framtid. Med bakgrund av teknologiska genombrott i bland annat artificiell intelligens och big data analyser finns det möjligheter att digitalisera delar av revisionsprocessen (Tiberius & Hirth, 2019). Samtliga av Big Four byråernas årsredovisningar berättar att de aktivt jobbar med att digitalisera många delar av revisionsprocessen (Deloitte, 2019; EY, 2019; KPMG, 2019; PwC, 2019). Syftet med digitaliseringen blir dels att möta kunders behov med tanke på att digitaliseringen förändrar samhället i stort, men också för att effektivisera och förenkla revisorns arbete (Kokina & Davenport, 2017). Tre stora fenomen som uppmärksammas i digitaliseringen av revisionsprocessen är Artificiell intelligens, Big Data, Robotic Process Automation. KPMG (2019) har utvecklat NAASA som är ett digitalt

verktyg som automatiserar revisorns bestyrkandeåtgärder i revisionsprocessen. Genom att automatisera bestyrkandeåtgärder leder verktyget till en ökad effektivitet och förbättrad kvalitet i revisionen. NAASA hanterar också automatiserat verifikationer som utgör en viktig del av dokumentationen (KPMG, 2019). PWC jobbar aktivt med AI och deras molnbaserade revisionsverktyg Aura använder artificiell intelligens (PWC, u.å.).

Porter och Heppelmann (2014) poängterar att konkurrens men också möjligheten att erbjuda kunder effektiva digitala lösningar bidrar till att revisionsbyråer vill digitalisera processer genom digitala verktyg i högre utsträckning. Enligt Manita, Elommal, Baudier och Hikkeorva (2020) krävs det att revisionsbyråer är villiga att utveckla sin affärsmodell för att kunna förbli konkurrenskraftiga och utmärka sig från de andra byråerna. Digitaliseringen skall erbjuda revisorerna nya tillvägagångssätt att möta kunders behov. Digitaliseringen ställer revisorn i ett dilemma, då byråer måste ändra deras sätt att möta digitaliseringens inverkan på branschen samtidigt som de måste kartlägga en strategi som integrerar digitala teknologier i deras byrå. Deloitte's president i Frankrike Alain Pons benämner det som att förflytta sig från en prisbaserad service till en mervärdes service (Manita m.fl., 2020). Mervärde skall produceras genom att byråer utforskar hur de kan implementera nya sätt att bearbeta större mängder data mer effektivt samt implementera nya verktyg i deras byrå. Sådana åtgärder skall bidra till att förbättra revisionens kvalitet och ge mervärde till företagsägare och aktieägarna genom att erbjuda en revision som är mer relevant. Revisionen blir mer relevant genom att inte bara fokusera på historiska data utan även nuvarande data, för att presentera en framtidsvision kring det granskade företaget genom att utvärdera nuvarande försäljning och planerade ordrar (Manita m.fl., 2020).

### **2.3.1 Big Data**

En otydlighet när det kommer till Big Data är att det inte finns någon fastställd definition utan det finns väldigt många olika. Gartners (u.å.) definition av Big Data är information av stor volym, hög hastighet och/eller stor variation som ställer krav på kostnadseffektiva och innovativa metoder att processa information som bidrar till förbättrad insikt, beslutsfattande och automatisering. Definitionen är bred och det är viktigt att förstå att Big Data i sig självt inte är något digitalt verktyg. Kairos Future (2016) betonar att den stora mängden data som finns

tillgänglig i kombination med förbättrad datorkraft varit viktiga förutsättningar för utvecklingen av Big Data. Likt Gartner menar Ramlukan (2015) att Big Data inte är av värde i sig självt utan det är först när data processas och analyserats den blir värdeskapande. En surveyundersökning från Gartner (u.å) visade att 73 % av respondenterna antingen har investerat i Big Data eller planerar att investera i Big Data de kommande 24 månaderna.

Fördelarna med att implementera Big Data i revisionen är att den är bra på att förutse, vilket i sig blir ett bra verktyg för revisorn i planeringen då revisorn ska sätta upp förväntningar för de finansiella rapporterna. Utifrån analys av en stor mängd data kan digitala verktyg ge prognoser och förutse försäljning eller kostnader. Det blir också enklare för revisorn att upptäcka bedrägeri, då det finns många datakällor som kan identifiera bedrägliga aktiviteter. Big Data möjliggör test av hela populationen istället för att ta mindre traditionella stickprov, vilket i sin tur leder till att det blir lättare att upptäcka bedrägligt beteende. Bedrägligt beteende brukar ofta utgöra en liten procent vilket innebär att ett litet stickprov förminskar chansen att det uppdagas (Alles & Gray, 2016). Analyseras Big Data på ett bra sätt kan företag få en djupare insikt i sin verksamhet och bidra till ökad kundnytta som i förlängningen ger en bättre lönsamhet (Kairos Future, 2016). EY (2014) använder digitala verktyg som analyserar data från kunder i syfte att upptäcka bedrägerier. Enligt Montes och Goertzel (2018) används Big Data teknologi frekvent bland revisionsbyråer för att utveckla processer och tjänster som erbjuds.

Även om det finns olika definitioner till Big Data verkar de råda konsensus över att framväxten av Big Data har att göra med att dels lagringen av information har ökat kraftigt och att den lagrade informationen är digital. Med hjälp av datorkraft, starka processorer och digitala verktyg kan den stora mängden data analyseras. Utan ett bra digitalt verktyg som processar är Big Data inte värdefullt just på grund av den stora mängden ostrukturerade data. Med hjälp av Big Data och de digitala verktyg som utvecklats för att analysera Big Data kan revisionsbyråerna samla och bearbeta information på ett sätt som tidigare inte gick eller har tagit för lång tid.

Digitala verktyg relaterade till Big Data försöker att analysera och hantera den stora mängden digitala data som finns tillgänglig på ett effektivt och värdefullt sätt. Baker Tilly, som är en stor revisionsbyrå globalt med över 30 000 anställda, använder Tableau Software och TeamMate Analytics som digitala verktyg (Baker Tilly, 2021). Tableau Software används för att exponera

risker genom att analysera ett företags ekonomiska data. Verktöget upptäcker risker och flaggar misstänksam aktivitet för att identifiera bedrägerier och varna i det tidigare skedet (Tableau Software LLC, 2021). TeamMate Analytics innehåller över 150 verktyg och funktioner med syftet att förenkla dataanalys för revisorer. Verktöget analyserar data som sedan skall användas för att förbättra planering, köra tester på större mängder data, upptäcka eventuella risker. Verktöget hjälper genom hela revisionsprocessen med start från planering till testning och slutligen rapportering (Wolters Kluwer, 2021).

## 2.4 Digitala verktyg

Steils m.fl. (2019) definierar digitala verktyg som verktyg som karaktäriseras av elektronik och särskilt datoriserad teknik. Under definitionen digitala verktyg faller program, applikationer, mjukvaror och plattformar som är tillgängliga offline och online och kan användas via datorer, mobila enheter och andra digitala enheter. Verktögen skall till någon utsträckning innehålla text, ljud och visuella stimuli. Digitala verktyg har en generell definition som hänvisar till en fysisk eller artefakt enhet som används i ett specifikt syfte. De digitala verktyg som uppstår kan till viss del ses som en reaktion på digitaliseringen i samhället i stort (Kairos Future, 2016). Digitala verktyg kan användas i olika delar av revisionsprocessen och på olika sätt. Syftet med digitala verktyg är att effektivisera revisionsprocessen och ge revisorn mer tid till komplexa delar av revisionen (Kokina & Davenport, 2017; Moffitt m.fl. 2018). Bierstaker m.fl. (2001) förklarar att digitala verktyg har lett till att revisionsprocessen går mot att bli pappersfri och helt digital. Murphy och Tysiac (2015) förklarar att med hjälp av olika digitala verktyg kan en hel population analyseras istället för ett begränsat urval. Exemplifierat kan det röra sig om en leverantörsreskontra som innehåller 1000 poster och om revisorn utför arbetet manuellt kanske det inte är möjligt att analysera hela leverantörsreskontran utan ett stickprov väljs ut. Med hjälp av digitala verktyg kan hela leverantörsreskontran analyseras och revisorn kan undvika urvalsrisk (Murphy & Tysiac, 2015). Enligt Soto-Acosta (2020) har digitala verktyg för kommunikation som Zoom och Teams använts i högre utsträckning till följd av pandemin. Deloitte (2019) konstaterar i en rapport att de anställdas engagemang och inställning är viktig för framgångsrik digitalisering och användning av digitala verktyg. Lowe m.fl. (2018) lyfter att Big Four byråer har en fördel i användningen av digitala verktyg, då de har större resurser att köpa och implementera digitala verktyg men också att de har råd att utveckla egen mjukvara. Lowe m.fl. (2018) lyfter att klienten till viss utsträckning påverkar användningen av digitala

verktyg i revisionsprocessen. Lowe m.fl. (2018) menar att Big Four byråer har klienter som är stora och långt gångna i sin digitala utveckling vilket ställer större krav på Big Four byråers digitala utveckling. Lowe m.fl. (2018) menar att gapet mellan Big Four byråer och små byråers användning av digitala verktyg har minskat. Faktorer som lett till att detta gap minskat är att digitala verktyg har blivit mer tillgängliga och att små byråer har råd att köpa dem.

Digitala verktyg i revisionsprocessen kan ge upphov till många olika fördelar för revisorn. Det finns också nackdelar med digitala verktyg såsom att det kan vara en säkerhetsrisk. General Data Protection Regulation, GDPR, har ställt stora krav på hur företag hanterar personuppgifter och det innebär också att det ställs stora krav på digitala verktygs säkerhet. Ali, Khan och Vasilakos (2015) förklarar att användningen av digitala verktyg kan ge negativa effekter om data hamnar i orätta händer genom intrång. Teknologiska investeringar som ger upphov till digitala verktyg är dyra och det innebär att resurser blir en förutsättning för användning av digitala verktyg (Moffitt m.fl. 2018; Bierstaker m.fl. 2001). Hervas-Oliver m.fl. (2016) menar att små företag har begränsade resurser och därför kan dessa företag hamna utanför den digitala utvecklingen. Automatisering innebär i förlängningen att arbetsuppgifter försvinner till förmån för olika digitala verktyg och robotar som kan utföra mänskligt arbete till en lägre kostnad (Kairos Future, 2016). Försvinnandet av arbetstillfällen kan leda till att färre söker sig till revisionsbranschen och att revisorer förlorar jobb.

## **2.5 Institutionell teori**

Enligt DiMaggio och Powell (1983) blir företag allt mer homogena och lika. Det som bäst förklarar hur företag blir mer homogena är isomorfism. DiMaggio och Powell (1983) undersökte varför det fanns en hög grad av likhet mellan företag och dessa likheter förklaras av DiMaggio och Powell (1983) genom institutionell teori. Initialt har företag en hög grad av diversifiering medan företag blir allt mer homogena efter att ha blivit etablerade. Enligt DiMaggio och Powell (1983) finns det olika drivkrafter i samhället som leder till att företag blir allt mer homogena. Enligt Deegan och Unerman (2011) är den institutionella teorin relevant för att skapa förståelse för hur företag svarar på krav och förväntningar från samhället och institutioner. Eriksson-Zetterquist (2009) menar att institutionell teori delvis handlar om hur företag påverkas av andra företags mode och innovation. Företag övervakar varandra och tar efter varandras moden och innovationer och det finns moden som kan institutionaliseras

(Eriksson-Zetterquist, 2009). Vidare utvecklar Eriksson-Zetterquist (2009) att tekniska lösningar ibland implementeras på grund av att företag vill framstå som rationella och moderna och att det inte alltid handlar om att öka effektivitet. Företag som inte följer utvecklingen som finns i samhället kan anses vara avvikande. Det finns både fördelar och nackdelar med institutionaliseringen av tekniska lösningar. Det innebär att teknik sprids fortare mellan företag men samtidigt kan det hindra intern effektivitet bland företag (Eriksson-Zetterquist, 2009). Ett viktigt begrepp inom den institutionella teorin är isomorfism som av DiMaggio och Powell (1983) beskrivs som processen som tvingar en enhet i en population att likna andra enheter i samma miljö. Det finns tre olika isomorfiska processer som kallas tvingande isomorfism, imiterande isomorfism och normativ isomorfism (DiMaggio & Powell, 1983).

Tvingande isomorfism beskrivs av DiMaggio och Powell (1983) som resultatet av formella och icke formella krav som förväntas uppfyllas av företag. Dessa krav kan av företaget upplevas som kraftfulla och övertygande. Dessa krav kan komma ifrån företag men också från intressenter. DiMaggio och Powell (1983) framför två generella hypoteser kring tvingande isomorfism.

Imiterande isomorfism beskrivs av DiMaggio och Powell (1983) som resultatet av att företag försöker efterlikna varandra i syfte att uppnå konkurrenskraftighet och legitimitet. Osäkerhet är en stark drivkraft som uppmuntrar företag att imitera varandra. När det finns dålig förståelse för teknologi, otydliga mål och osäkra miljöer har företag en tendens att imitera varandra (DiMaggio & Powell, 1983).

Normativ isomorfism förklaras som den isomorfiska processen som tillkommer av yrken. Med det avses att arbetare inom ett yrke tillsammans försöker definiera villkoren och metoderna inom yrket i syfte att skapa en kognitiv grund och legitimitet för den yrkesmässiga självständigheten (DiMaggio & Powell, 1983).

## **2.6 Technology-Organization-Environment framework**

Li, Dai, Gershberg och Vasarhelyi (2018) förklarar att det finns flera olika teorier som syftar till att studera användningen av digitala verktyg. När det studeras på organisationsnivå lyfter Li m.fl. (2018) teknologi-organisation-miljö ramverket som förkortas TOE. TOE fokuserar på tre

olika kontexter. Den första är teknologi och syftar då till den teknologi som redan används av ett företag, men också till tillgänglig teknologi som kan användas av ett företag. Den organisatoriska kontexten fokuserar mer på beskrivande faktorer som företagets storlek och inställningen bland företagsledningen. Miljö syftar till miljön som företaget bedriver sin verksamhet inom med hänsyn till konkurrenter, lagstiftning och bransch (Li m.fl., 2018). Det är genom dessa kontexter som ramverket förklarar implementeringen av ny teknologi och vad som bidrar till att det på organisationsnivå antas ny teknik. Li m.fl. (2018) använder TOE i syfte att förklara användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen bland olika revisionsbyråer och därför lämpar TOE sig väl även för den här studien.

### *Teknologi*

Inom den teknologiska kontexten är digital kompetens viktig. TOE delar upp digital kompetens i två delar, IT infrastruktur och IT specialister. Med IT infrastruktur avses de fysiska tillgångar ett företag har som kan användas för att implementera olika digitala lösningar eller verktyg. Med IT specialister avses personal som har kunskap och kompetens att genomföra olika digitala arbetsuppgifter. Enligt Li m.fl. (2018) är kompetens nödvändigt för användningen av digitala verktyg. Revisionsbyråer där det finns digital kompetens är mer benägna att använda digitala verktyg (Li m.fl., 2018). Baker (2011) lyfter att företag noggrant bör överväga implementeringen av ny teknologi då den kan ha en stor påverkan på verksamheten. Li m.fl. (2018) lyfter även att användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen till viss utsträckning beror på kunden och att byråer anpassar sig efter sina kunder.

### *Organisation*

En del av den organisatoriska kontexten handlar om huruvida det finns ett stöd från företagsledningen i implementeringen av olika digitala lösningar. Det krävs att företagsledningen utnyttjar resurser för att köpa mjukvara, erbjuda träning för anställda och underhåll för digitala lösningar (Li m.fl., 2018). Även storlek spelar roll när det kommer till den organisatoriska kontexten. En studie från AuditNet (2012) konstaterar att kostnaden för mjukvara och utbildning för de anställda är faktorer som begränsar företag från att använda digitala verktyg. Stora byråer har tillräckligt med finansiella resurser för att köpa sofistikerad mjukvara och erbjuda utbildning medan små byråer har råd med mjukvara som har grundläggande funktioner i kombination med begränsad utbildning (Li m.fl., 2018). Bhuyan och Dash (2018) har i en studie som undersökt användningen av molntjänster konstaterat att större företag har en större tendens att implementera ny teknologi. Vidare förklarade Bhuyan

och Dash (2018) att stora företag har mer resurser, vilket leder till mer teknologiska investeringar medan små företag har mindre resurser som leder till mindre investeringar.

### *Miljö*

Professionell hjälp utgör en del av kontexten miljö och med professionell hjälp avses tillgängligheten av professionellt stöd när det kommer till användningen av digitala verktyg. Li m.fl. (2018) förklarar att ett stort problem är när revisorer inte kan få teknisk support tillräckligt fort. Olika digitala system och verktyg är mer effektiva när teknisk support finns tillgänglig. I kontexten miljö diskuteras också olika revisionsstandarder, vilket innebär att finns det stöd från revisionsstandarder att använda digitala verktyg för att bidra till att användningen blir bättre. Li m.fl. (2018) förklarar att det finns inga standarder som ställer krav på användandet av digitala verktyg, men samtidigt finns det väletablerade branschorganisationer som uttryckt stöd för en mer digital revision. Baker (2011) lyfter även en regulatorisk aspekt, där lagstiftning kan hämma eller främja spridning av ny teknologi. I kontexten miljö hör också konkurrenter till där olika företag kan anta ny teknologi snabbare baserat på att andra mer dominanta företag använder sig av teknologin.

## **2.7 Diffusion of innovation**

Diffusion of innovation (DOI) introducerades av Rogers (2010) och definieras som, processen hur en innovation kommuniceras genom specifika kanaler över tid i ett socialt sammanhang. Rogers (2010) menar att teorin hjälper till att förstå hur, varför och i vilken hastighet teknologi och nya idéer sprids och implementeras. Innovation, kommunikation, tid och socialt system är de fyra elementen som DOI baseras på (Rogers, 2010). Rogers (2010) anger att majoriteten av nya idéer vars spridning har analyserats är baserade på tekniska innovationer. I hans bok som behandlar DOI, anger han att benämningarna innovation och teknik ofta används som synonymer. En innovation är en idé eller objekt som uppfattas som ny av en individ eller en grupp individer (Rogers, 2010). Innovationen behöver i sig inte vara ny, en individ eller specifik grupp kan ha kännedom kring innovationen men inte skapat någon inställning gentemot den. Inom DOI så innebär diffusion en särskild typ av kommunikation. En kommunikation där, informationsutbytet mellan en och flera individer handlar om en ny idé (Rogers, 2010). Det tredje elementet i diffusionsprocessen är tid. Rogers (2010) menar att perioden som utbytet av information kring en ny idé sker under är väsentlig och en av styrkorna med DOI. Rogers (2010) definierar ett socialt system som en samling av individer / enheter som arbetar med gemensam



problemlösning, för att uppnå ett gemensamt mål. Ett socialt system kan enligt Rogers (2010) bestå av organisationer, individer eller informella grupper. I kontext till detta arbete så kan revisorer i sig vara ett socialt system. Rogers (2010) menar likt Li m.fl. (2018) och Lowe m.fl. (2018) att stora byråer har större kunder med välutvecklade digitala system som ställer krav på byråernas digitala verktyg.

Det finns två huvudsakliga kanaler för kommunikation, massmedia och mellan personal. Här har Rogers fått kritik då hänsyn inte tas till de mängder av digitala kanaler som existerar idag (Sahut m.fl. 2020). Sahut m.fl. (2020) att det finns betydligt fler kanaler idag där innovation och ny teknologi kan spridas vilket ökar spridningen. I DOI teorin kategoriserar Rogers (2010) marknaden i fem kategorier, innovators, early adopters, early majority, late majority och laggards. Med innovators avses de som är först på marknaden med en produkt eller teknologi och innovators tar en stor risk. Den andra gruppen early adopters och de vill ha lite mer information för beslutsfattande jämfört med innovators och de tar en mindre risk, ofta har early adopters hög social status. När en innovation börjar få större genomslag på marknaden attraherar den early majority som är en riskavers grupp som vill vara säkra på att de spenderar sina resurser rationellt. Late majority är en betydligt mer skeptisk grupp jämfört med de föregående och de vill bara investera i lösningar som bevisat sig väl fungerande. Laggards är den sista gruppen och de är väldigt riskaverta samtidigt som de gärna undviker förändring (Rogers, 2010). Lowe m.fl. (2018) ser digitalisering som en ny innovation där byråer kan kategoriseras i olika kategorier enligt DOI, utifrån vilken takt de implementerat nya digitala lösningar. Implementeringen av digital innovation blir över tid ofta en nödvändighet eftersom early adopters implementering av ny teknologi ses som något som ger upphov till ekonomiska fördelar och konkurrenskraft (Lowe m.fl., 2018; Rogers, 2010). Stora revisionsbyråer ses som early adopters medan små revisionsbyråer ses som laggards (Lowe m.fl., 2018).

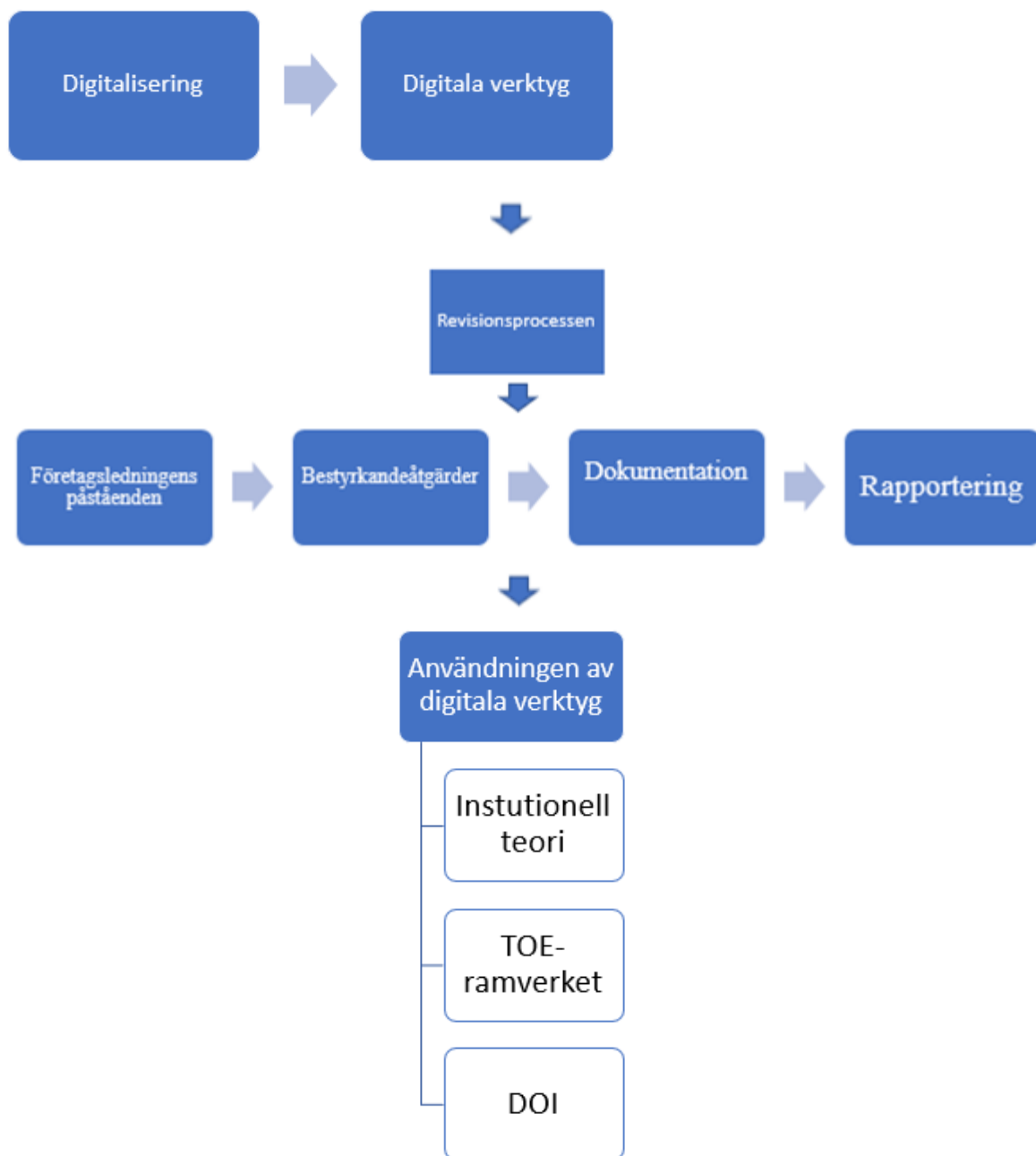
## **2.8 Arbetsmodell**

Syftet med studien är att göra en jämförelse mellan användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen mellan stora och små byråer. Utifrån jämförelsen syftar studien också till att förklara vad eventuella likheter och skillnader kan bero på. Genom att besvara forskningsfrågorna som angetts i första kapitlet ska studiens syfte uppfyllas. I kapitel två görs en genomgång av revisionsprocessen, för att skapa en förståelse för hur revisionsprocessen ser

ut. Genom att ha en förståelse för revisionsprocessen blir det lättare att identifiera var i revisionsprocessen olika digitala verktyg används och hur de används. Digitaliseringen har gett upphov till förändringar i samhället i stort och även inom revision. Till följd av digitaliseringen har det skapats olika digitala verktyg. I revisionsprocessen kan de digitala verktygen användas i olika delar och på många olika sätt. Det som är gemensamt för de digitala verktygen är att de syftar till att underlätta revisorns arbete genom att effektivisera och förbättra revisionens kvalitet. Genom förklaring av begrepp och exempel på digitala verktyg får läsaren en grundläggande förståelse. I syfte att med en teoretisk grund kunna förklara likheter och skillnader har det använts tre olika teorier, Institutionell teori, TOE-ramverket och DOI. Den institutionella teorin kan användas för att förklara varför företag inom samma bransch blir allt mer lika och eftersom vi studerar revisionsbranschen är det aktuellt med den institutionella teorin. Institutionell teori försöker också ge svar på hur drivkrafter i samhället påverkar företag och gör de mer homogena. TOE ramverket syftar delvis till att förklara vad som driver användningen av digitala verktyg på organisationsnivå vilket lämpar sig väl till vår studie eftersom vi försöker undersöka användningen av digitala verktyg mellan stora och små byråer. TOE ramverket har tidigare använts i liknande studier. DOI är en teori som försöker förklara spridningen av ny innovation och i vår uppsats blir den nya innovationen digitala verktyg. Syftet med DOI i studien är att försöka förklara vad som gör att Big Four byråer har ett försprång i användningen av digitala verktyg. Begrepp och teorier som förklarats under kapitel två syftar till att fungera som en teoretisk referensram, där den empiri som samlats in genom intervjuer behandlas och analyseras utifrån den teoretiska referensramen.

**Figur 2.2**

*Arbetsmodell*



*Kommentar* - arbetsmodellen och den teoretiska referensramen översatt i figur.

### 3. Metod

Under detta kapitel presenteras val av metod, empiriinsamling och trovärdigheten i dessa val. Grunden till denna studien är empirisk datainsamling kring användningen av digitala verktyg

mellan stora och små byråer. Empirin kommer utgöras av semistrukturerade intervjuer för att få en djupare inblick i hur byråerna använder sina digitala verktyg för att kunna upptäcka eventuella likheter eller skillnader.

### **3.1 Metodval och forskningsansats**

Kvantitativ forskning använder siffror som analysenhet medan kvalitativ forskning använder ord eller bilder som analysenhet (Denscombe, 2018). I vår studie har data samlats in genom intervjuer som är en vanlig datainsamlingsmetod vid kvalitativ forskning. Eftersom den kvalitativa forskning använder ord som analysenhet valde vi en kvalitativ metod. Vidare förklarar Denscombe (2018) att kvalitativ forskning tenderar att förknippas med småskaliga studier. Vår empiri kommer från intervjuer med fem personer vilket vi anser vara en studie av mindre skala och därför tyckte vi att en kvalitativ forskningsmetod var bättre lämpad för vår studie. Större studier brukar vara mer lämpade för kvantitativ forskning, då större studier har bättre förutsättningar för att generalisera och verifiera statistiska samband (Denscombe, 2018). Alvehus (2013) beskriver den kvalitativa forskningen som tolkande forskning, vilket vi ansåg var lämpligt för vår studie då det finns utrymme att tolka svar från intervjuer. Enligt Denscombe (2018) ger den kvalitativa metoden djup och nyanserad empiri. Eftersom vi intresserar oss för hur revisorer använder digitala verktyg och deras erfarenheter, åsikter och känslor valde vi en kvalitativ metod framför en kvantitativ. Faktumet att ämnet vi studerar är svårt att kvantifiera när intervjuer används som datainsamlingsmetod gjorde också att vi ansåg att en kvalitativ metod var bättre lämpad för vår studie.

I vår studie utgår vi från en teoretisk referensram som legat till grund för intervjuguiden som använts i intervjuerna som genomförts. Vi utgår ifrån en tydligt teoretisk föreställning som vi sedan använder för att tolka och analysera det empiriska materialet och denna ansatsen kallas för deduktiv ansats enligt Alvehus (2013). Den induktiva ansatsen drar slutsatser baserat på empiri vilket Alvehus (2013) ser som ohållbart och det är något vi håller med om då vi anser att det behövs teoretisk förankring. Vidare förklarar Alvehus (2013) att det är svårt att upprätthålla en ren deduktiv ansats just på grund av att den kvalitativa forskningen innebär tolkning. Här introduceras abduktiv ansats som Alvehus (2013) förklarar som en växling mellan empirisk och teoretisk reflektion. Ett samspel mellan teori och empiri som kan ses som en blandning mellan induktion och deduktion (Alvehus, 2013).

## 3.2 Insamling av empiri

Studiens empiri har samlats genom fem semistrukturerade intervjuer. Eftersom en kvalitativ metod valdes blev intervjuer ett naturligt val som datainsamlingsmetod. Nedan förklaras det valet av datainsamlingsmetod närmre.

### 3.2.1 Intervjuer

Intervjuer beskrivs av Alvehus (2013) som ett av den kvalitativa metodens flaggskepp. Anledningen till att intervjuer valts som datainsamlingsmetod beror på att det lämpar sig väl vid småskaliga studier, är kostnadseffektivt och skapar en bra förståelse. I studien är ambitionen att redogöra för skillnader i användningen av digitala verktyg mellan stora och små revisionsbyråer. Det är allmänt vedertaget enligt Denscombe (2018) att strukturera intervjuer enligt strukturerade, semistrukturerade och ostrukturerade intervjuer. Den semistrukturerade intervjumetoden ansågs vara bäst lämpad, då den bjuder in till öppna svar. Med en semistrukturerad intervjumetod har intervjuaren en färdig lista med frågor som ska behandlas och inför intervjuerna skapades en intervjuguide (se Bilaga 1). En semistrukturerad intervju ger respondenten chansen att utveckla sina idéer och utrymme för intervjuaren att ställa följdfrågor vilket vi tyckte var bra (Denscombe, 2018).

Intervjuerna var vad Denscombe (2018) beskriver som personlig intervjuer, som utgörs av forskare och en respondent. På grund av pandemins rådande omständigheter sköttes intervjuerna digitalt genom antingen Skype, Teams, röstsamtal eller Zoom. Det var fördelaktigt att sköta intervjuerna digitalt dels på grund av smittspridning men också för att det kändes som att mötesbokning blev lättare. En nackdel med internetbaserade intervjuer är enligt Denscombe (2018) att det blir svårare att veta ifall svaren är ärliga och uppriktiga. Internetbaserade intervjuer gör också att intervjuare går miste om respondentens kroppsspråk (Denscombe, 2018). Intervjuerna följde vad Denscombe (2018) beskriver som god praxis och de intervjuades samtycke undertecknades.

**Tabell 3.1***Respondenter*

<b>Storlekskategori</b>	<b>Titel</b>	<b>Verksam som revisor</b>	<b>I text</b>	<b>Intervjulängd</b>
Stor	Revisor	1 år	Revisor A	28 minuter
Stor	Revisor	4 år	Revisor B	24 minuter
Små	Revisor	33 år	Revisor C	34 minuter
Små	Revisor	2 år	Revisor D	20 minuter
Små	Revisor	5,5 år	Revisor E	23 minuter

*Kommentar* - Sammanställning av respondenter med byråtillhörighet, titel, antal år som verksam revisor, hur de refereras till i text och intervjulängd.

När det kommer till urval av intervjupersoner gjordes ett icke-sannolikhetsurval vilket innebär att forskaren väljer ut vilka som ska inkluderas i studien (Denscombe, 2018). Eftersom studiens forskningsområde är digitala verktyg inom revisionsprocessen var det naturliga urvalet att intervjua revisorer. I definitionen av stora och små byråer har vi använt oss av Wallerstedts (2002) definition där 0-5 anställda revisorer är en liten byrå och fler än 100 anställda representerar en stor byrå. Studien skedde i samband med den tiden på året som revisorer har hög arbetsbelastning vilket gjorde det svårt att hitta respondenter. I sökandet efter respondenter försökte vi först att ringa till revisorer, men på grund av att vi i många fall fick prata med assistenter och receptionister som inte kunde ta ett beslut valde vi att ändra strategi. De revisorer som svarade på telefonsamtalen tackade nej det och var 6 stycken byråer vi vände oss till. Eftersom intervjuerna sköttes digitalt sökte vi "revisionsbyrå" på Google och navigerade oss genom olika byråers webbplatser. Totalt kontaktades 40 olika byråer och 99 revisorer genom ett mejlutskick som finns bifogat som Bilaga 2. Av dessa 99 revisorer var det 3 stycken som tackade nej på grund av hög arbetsbelastning och 1 av dessa 99 tackade ja till en intervju.

Eftersom varken mejl eller telefonsamtal bidrog till hög svarsfrekvens gjordes ett sista försök att hitta respondenter genom att besöka revisionsbyråer i Malmö. Många byråer var obemannade på grund av att många jobbar hemifrån i samband med coronapandemin och de som tog emot oss tackade nej till intervju på grund av tidsbrist. Resterande respondenter har vi kommit i kontakt med genom vänner och kontakter. Utöver problemet att vi inte kunde få tag på fler revisorer som ville ställa upp finns det också en tidsaspekt. En studie med mycket fler respondenter hade varit betydligt mer tidskrävande, då det blir mer material att transkribera och analysera. Revisorerna som intervjuats och deras respektive byråer har anonymiserats i uppsatsen, däremot har de digitala verktygen inte anonymiserats. Syftet med att anonymisera var att fokusera på storlekskategori och för att respondenten skulle känna sig bekväma men också för att läsare inte ska påverkas av faktorer som inte tillför något relevant för studien. Denscombe (2018) lyfter att urvalsfel alltid ska tas med i beräkningen och att det finns risk att snedvridna urval väljs. Eftersom en kvalitativ metod tillämpas är det svårt att kvantifiera eventuella felmarginaler.

### **3.2.2 Databearbetning**

Studiens insamlade data har bearbetats med hjälp av Braun och Clarkes (2006) tematiska analys som innehåller sex olika steg. Det första steget innebär transkribering av intervjuerna och att läsa igenom dem. Intervjuerna följde vad Denscombe (2018) beskriver som god praxis, då respondenternas samtycke undertecknades i syfte att få spela in intervjuerna. Inspelningen av intervjuerna förenklade transkriberingen. Braun och Clarkes (2006) påpekar att det är viktigt att läsa igenom transkriberingarna flera gånger för att bekanta sig med datamaterialet. Genom att läsa transkriberingarna flera gånger fick vi också en bättre överblick över datamaterialet. I det andra steget gjordes en kodning av det transkriberade materialet. Kodningen gick ut på att kategorisera data utifrån begrepp som digitalisering eller institutionell teori för att lättare koppla teori till empiri. Det tredje steget var i vår databearbetning sammanflätat med steg två eftersom vi i samband med kodning identifierade olika teman. I steg fyra menar Braun och Clarke (2006) att det ska göras en koppling mellan steg två och tre för att se ifall de teman som identifierats sammanhänger med kodningen och hela datamaterialet. Genom att göra steg två och tre parallellt fick vi en tydlig koppling mellan de olika stegen som ledde till att det fanns ett sammanhang med kodningen och de teman som identifierats i datamaterialet. I det femte steget ska det göras en tydlig definition för varje tema som ska analyseras. Exempel på teman finns nedan i kodningstabell. I det sjätte och sista steget ska insamlad empiri presenteras av forskaren och det har gjorts i kapitel fyra i vår studie (Braun & Clarke, 2006).

**Tabell 3.2***Kodningstabell*

<b>Fråga</b>	<b>Respondenternas svar</b>	<b>Kod</b>	<b>Tema</b>	<b>Storleks kategori</b>
Var i revisionsprocessen har ni mest nytta av digitala verktyg ?	Det är ju svårt att göra manuellt man kan inte ersätta det programmet med manuella analyser för då får man sitta med i flera veckor och sköta om varje kund.	Revisionsprocessen	Effektivisering av revisionsprocessen genom digitalisering.	Små
Varför använder ni digitala verktyg ?	För att där får du en överblick på detaljnivån i hela bokföringen, liksom du har lätt att ta dig runt i de olika konton för att se detaljer på bokningar osv.	Revisionsprocessen	Effektivisering av revisionsprocessen genom digitalisering.	Små
Hur långt har ni i er byrå kommit när det gäller användningen av digitala verktyg ?	Innan skrev vi ut årsredovisningar för att sedan granska, nu gör vi allt digitalt på datorn så jag skulle säga att vi har kommit väldigt långt	Digitalisering	Digitaliseringens påverkan på revisionsprocessen	Stor
Hur långt ni som byrå har kommit när det gäller användningen av digitala verktyg ?	Ja asså vi använder ju nästan bara digitala verktyg, vi arkiverar digitalt och vi arbetar på datorn och fungerar inte datorn så får man nästan gå hem, då finns det inte mycket att göra.	Digitalisering	Digitaliseringens påverkan på revisionsprocessen	Små
Vart i revisionsprocessen använder ni digitala	Digitala verktyg är en stor del av arbetet då de	Digitala verktyg	Användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen.	Små



verktyg ?	används under hela revisionsprocessen. Vi använder Hogia Audit för transaktionsanalys till exempel.			
När ni väl implementerar något nytt program, har ni interna utbildningar kring programmen eller hur gör ni ?	Dem har ju utbildats detaljerat så att de verkligen skall kunna dessa program och de finns ett ex antal olika i varje kontor som man ska kunna ta hjälp av samt när programmet väl skulle komma och implementeras så fick vi 3-4 pass där vi fått utbildning hur programmet skall används och sen efter det ta hjälp av deep divers	Digitala Verktyg	Användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen	Stor
Vilka positiva effekter finns det med att använda de digitala verktygen ?	I vår värld så är vi lite överallt och är flexibla, till exempel imorgon så ska jag till en kund men jag vet att minst två andra kommer att ringa mig och med tanke på att jag har allt digitalt så kan jag svara på deras frågor direkt och snabbt ta upp information kring ärendet. Hade jag jag haft informationen i pärm då hade jag fått säga att jag får återkomma när jag är på kontoret eftersom jag inte har det framför mig	Digitala Verktyg	Användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen	Små
Vad är det som driver användningen av digitala verktyg hos er?	Till stor del är det ju den digitala utvecklingen som pågår överallt.	Institutionell teori, digitalisering	Trend och drivkraft bakom digitalisering inom revision	Stora

*Kommentar* - Utdrag ur kodningstabell som börjar med fråga som ställts, respondentens svar, kodning, identifierat tema och storlekskategorisering i byråtillhörighet.

### **3.3 Trovärdighet**

Enligt Denscombe (2018) finns det olika för- och nackdelar med olika intervjumetoder. En nackdel med intervjuer är att de den intervjuade säger skiljer sig från vad den faktiskt gör och en intervjuad vill troligtvis inte prata illa om företaget den är anställd i (Denscombe, 2018). En särskild nackdel med vår intervjumetod är att den sällan är konsistent då intervjun påverkas av den specifika kontexten (Denscombe, 2018). Genom att försöka hålla oss till intervjuguiden har vi försökt att skapa mer konsistenta intervjuer. Ett vanligt dilemma när det kommer till intervjuer är huruvida respondenten talar sanning. Denscombe (2018) lyfter att det finns olika kontroller som forskare kan ta sig till för att verifiera information från en respondent. Dessa kontroller blir emellertid svårare om frågorna som ställs grundar sig i respondentens upplevelser och erfarenheter (Denscombe, 2018). När revisorer från stora byråer intervjuats har vi kunnat verifiera vilka digitala verktyg de använder enligt deras webbplatser och på så sätt kan vi verifiera informationen från respondenten. Denna möjligheten fanns inte vid intervju med små byråer då de saknar den typen av information på sin webbplats. Vissa av frågorna i vår intervjuguide handlar om just hur respondenten upplever exempelvis, de positiva effekter av användningen av digitala verktyg. I den typen av frågor kan vi i egenskap av forskare inte ta till några kontroller utan där förlitar vi oss på att respondentens svar är uppriktiga och ärliga. Det positiva med att intervjuerna sköttes digitalt var att vi kunde minimera intervjuareffekten som innebär att respondenternas svar påverkas av intervjuarens identitet (Denscombe, 2018).

I studien intervjuades revisorer från 5 olika byråer varav 2 var stora och 3 var små. En rimlig frågeställning är ifall urvalet kan anses vara tillräckligt stort och representativt. Går det att generalisera utifrån 5 revisorer och 5 byråer? Denscombe (2018) förklarar att kvalitativ forskning tenderar att inrikta sig på ett litet urval och vår studie är inget undantag. Vidare förklarar Denscombe (2018) att författaren måste ge relevant information för att läsaren ska bilda en uppfattning om fynden kan överföras. Eftersom det är litet antal personer som intervjuats är det svårt att avgöra i vilken utsträckning fynden vi gjort är generaliserbara i andra eller liknande sammanhang (Denscombe, 2018). I studien har vi försökt ge relevanta detaljer för att ge läsaren en relevant bild samtidigt som vi värnat om anonymiteten hos våra respondenter. Det är också viktigt att komma ihåg att kvalitativa data är resultat av tolkning (Denscombe, 2018). I utformandet av intervjuguide har vi försökt ställa frågor som öppnar upp

för respondenten att utveckla sina tankar och vi har undvikit att ställa ledande frågor och på så sätt upprätthålla objektivitet som intervjuare (Denscombe, 2018).

## **4. Empiri**

I kapitlet presenteras den insamlade empirin från de semistrukturerade intervjuer som genomförts i studien. Respondenterna refereras i löpande text som Revisor A, Revisor B, Revisor C, Revisor D och Revisor E.

### **4.1 Revisionsprocessen**

Det som är gemensamt för alla revisorer är att de använder digitala verktyg i revisionsprocessen. Revisor A och B förklarar att de har egenutvecklade program, ClientLink och Connect där kunder kan ladda upp underlag som revisorn behöver och sedan kan revisorn börja med bestyrkandeåtgärder eller granskning som det också kallas. Genom programmen ClientLink och Connect kan revisorer skicka förfrågningar till kunder om specifikt underlag. Underlaget blir alltså företagsledningens påståenden. Vanligtvis brukar underlaget skickas i PDF-filer, men i de sällsynta fallen som det kommer i pappersform scannas det in genom en scanner och omvandlas till en digital PDF-fil förklarar Revisor A. Revisor D använder Hadle som fungerar på liknande sätt som ClientLink och Connect, då kunderna kan ladda upp sina filer på programmet och då kan Revisor D ta del av dem. Revisor C och E använder främst mejl som kommer via Outlook, för att ta del av underlag och företagsledningens påståenden.

Samtliga revisorer är överens om att det är i bestyrkandeåtgärder som de har mest nytta av digitala verktyg. Revisor A förklarar att Excel används för beräkningar och bestyrkandeåtgärder. NAASA är ett digitalt verktyg som används för granskning. Många verifikationer och dokument granskas i Excel. Vidare berättade Revisor A att vid granskning av till exempel en leverantörsreskontra från kund används iDEA. Genom att ladda upp leverantörsreskontra i iDEA tar iDEA fram ett stickprov åt revisorn. Detta försäkrar att revisorn är oberoende och inte väljer ut specifika verifikationer från leverantörsreskontran som den vet om är korrekta. Aura är Revisor Bs granskningsdatabas och den är i sin tur kopplad till Connect och Diye. I Aura finns Excel inbyggt och det är i Aura Revisor B kan utföra bestyrkandeåtgärder som körningar, för att se avvikelser samt ogiltigheter inom bolaget. Aura skapar utifrån kundinformationerna olika prognoser och upptäcker trender, som kan förklara varför det går bra eller dåligt för kunden. Revisor B och Revisor C lyfter att just transaktionsanalys inom

granskning hade varit mycket jobbigt att utföra utan digitala verktyg. Revisor E uttrycker att transaktionsanalysen är det viktigaste verktyget hen använder sig av i revisionsprocessen:

För att där får du en överblick på detaljnivån i hela bokföringen, liksom du har lätt att ta dig runt i de olika konton för att se detaljer på bokningar.

Revisor B förklarar att genom Diye görs transaktionsanalyser och Revisor C och E använder Hogia Audit. Revisor C berättade att genom att läsa in SIE-filer med kundens bokföring och ladda upp det i Hogia utförs automatiska analyser istället för manuella analyser. SIE är en standardiserat filformat som innehåller redovisningsdata som kan användas oberoende av programvaruleverantör (SIE, u.å.). Hogia Audit används i hela revisionen hos Revisor C och Aura används i hela revisionen hos Revisor B, då verktygen är kopplade till andra digitala verktyg som används i andra delar av revisionsprocessen.

Det är ju svårt att göra manuellt man kan inte ersätta det programmet med manuella analyser för då får man sitta med i flera veckor och sköta om varje kund (Revisor C).

Revisor D använder Hogia Audit i hela revisionen likt Revisor C. Genom att ladda upp SIE-filer kan Revisor D granska ingående balanser med hjälp av ett knapptryck och se ifall det är något som inte står rätt till. Andra bestyrkandeåtgärder som Revisor D utför i Hogia Audit är bruttovinstanalys, analys av intäkter och andra poster. Excel är också ett viktigt digitalt verktyg för Revisor D i granskningen. Excel är delvis integrerat i Hogia förklarar Revisor C och det finns färdiga Excel-arbetsblad som kan laddas ner från Hogia som underlättar granskningen. Revisor A använder Visma för att behandla SIE-filer med kundens bokföring och i Visma kan revisorn välja vad den vill titta närmare på. Kontrollinventering, som är en form av bestyrkandeåtgärd görs med hjälp av Excel och fotografering förklarar Revisor C.

Revisor E använder sig av Hogia Audit under hela revisionen likt Revisor C och D. Revisor E anger att informationsflödet sker för det mesta via mail, så Outlook är väldigt väsentligt för deras dagliga arbete. Sedan används Hogia Audit till resterande delar inom revisionsprocessen, då verktyget innehåller flera olika program och funktioner. Funktioner som exempelvis Hogia Bokslut som sköter bokslut, sedan Hogia skatt som sköter allt som är relaterat till skatt inom revisionen och sedan ingår även funktionen transaktionsanalys. Hogia bidrar till att automatisera analytisk granskning hos de små byråerna medan de stora byråerna använder egenutvecklade digitala verktyg för samma sak.

Så i Hogia gör vi en planering , dokumenterar upp och granskar och sedan görs en analytisk granskning via transaktionsanalys. Där går vi djupare in i bokföringen, vad det

gäller transaktioner och analyserar och i Hogia skatt upprättar vi deklARATIONER (Revisor E).

Samtliga av de intervjuade revisorerna sköter dokumentationen digitalt genom olika digitala verktyg. eAudit är ett mjukvaruprogram som används för dokumentation och all dokumentation ska läggas in i eAudit under revisionsprocessen hos Revisor A. Revisor B använde sig av Aura vid dokumentation. Aura är byråns centrala digitala plattform med uppkoppling till de andra digitala verktygen. Revisor C, D och E använder Hogia Audit för dokumentation. Dokumentationen sker oftast i form av PDF-filer och för inläsning av PDF-filer använder samtliga revisorer Adobe Acrobat Reader.

Hos Revisor A används eAudit genomgående i revisionsprocessen och även i rapporteringsfasen. Excel används också i rapporteringsfasen och för olika underskrifter från huvudrevisor men även kund används DocuSign som möjliggör underskrifter på distans. Revisor A använder också något som kallas för Mallbanken som innehåller olika mallar som sparar tid vid rapportering. Revisor C, D och E använder Hogia som har en funktion som möjliggör underskrifter på distans.

Revisor C berättade att planeringen sköts i Hogia Audit och utvecklade sitt resonemang med att planeringen hade man kunnat göra på ett separat papper, men det är väldigt praktiskt att alla skriver på samma sätt och med samma struktur för då är det lättare att gå in efter varandra. Revisor D och E använder också Hogia Audit för planering och hen berättade att det fanns färdiga mallar i form av Excel-arbetsblad i Hogia Audit som underlättar i planeringen av revisionen. Hos Revisor As byrå sköts planeringen i eAudit och för att bedöma risk och väsentlighet i planeringen av revisionen används Excel. ClientLink används också i planeringen, då det är sättet att kommunicera med kund och begära underlag. Revisor B använder Aura i planeringsfasen och för att bedöma revisionsrisken.

Något som används av samtliga revisorer i hela revisionsprocessen är olika digitala verktyg för kommunikation. Revisor A förklarar att det kan uppstå frågor som en mer senior revisor kan svara på och då är det enkelt att skicka ett meddelande i Teams eller ett mejl genom Outlook. Utöver frågor använder samtliga revisorer sig av Teams och Zoom för möten och daglig kommunikation, främst på grund av coronapandemin. Samtliga revisorer använder sig också på daglig basis utav mejl för kommunikation.

Sammanfattningsvis använder sig byråerna till viss del av olika digitala verktyg i revisionsprocessen. Däremot finns det vissa digitala verktyg som är gemensamma för byråerna oberoende av dess storlek som Adobe Acrobat Reader, Teams, Zoom och Excel. När det kommer till underlag och företagsledningens påståenden har de stora byråerna egenutvecklade digitala verktyg som syftar till att förenkla kommunikation mellan revisor och kund. Revisor Ds byrå använder exempelvis ett externt digitalt verktyg som heter Hadle. De mindre byråerna använder mejl i syfte att efterfråga underlag och ta del av företagsledningens påståenden. Samtliga respondenter vittnar om att det finns kunder som lämnar underlag i form av pärmar med papper och samtliga respondenter skannar in underlaget för att de ska gå att arbeta med det digitalt. I granskningen använder de stora byråerna sig av de egenutvecklade programmen för att vidta olika bestyrkandeåtgärder. Transaktionsanalysen är en viktig del av granskningen, som samtliga byråer använder sig av genom olika digitala verktyg. De små byråerna använder Hogia Audit för transaktionsanalysen och andra bestyrkande åtgärder. Excel används av samtliga revisorer i granskningen. Samtliga byråer använder olika digitala verktyg för dokumentation i revisionsprocessen. Återigen använder de stora byråerna egenutvecklade digitala verktyg medan de små byråerna använder externa Hogia Audit. I planeringen använder de små byråerna Hogia Audit medan de stora byråerna använder egenutvecklade digitala verktyg. När det kommer till kommunikation använder samtliga byråer externa digitala verktyg som Teams, Zoom och Outlook. Samtliga respondenter betonar att det till följd av pandemin använts digitala verktyg för kommunikation och möten i högre utsträckning. Respondenterna har också lyft att en stor skillnad i digitala verktyg mellan stora och små byråer är att stora byråer utvecklar egna digitala verktyg medan små byråer köper in externa digitala verktyg.

## 4.2 Digitalisering

Respondenterna upplyser kring digitaliseringens väsentlighet på respektive arbetsplats och hur det påverkar deras arbetssätt på olika sätt.

Revisor A:

Vi har kommit ganska långt, nästan allt vårt arbete sker digitalt i stort sett. Vi använder oss bara av digitala verktyg när vi granskar men även när vi kommunicerar med kund.

Revisor C:

Ja asså vi använder ju nästan bara digitala verktyg, vi arkiverar digitalt och vi arbetar på datorn och fungerar inte datorn så får man nästan gå hem, då finns det inte mycket att göra.

Revisor B:

Innan skrev vi ut årsredovisningar för att sedan granska, nu gör vi allt digitalt på datorn så jag skulle säga att vi har kommit väldigt långt.

Revisor D:

Jag har jobbat här i två år och för mig är en digital revision det enda jag känner till, jag har fått höra att det var mycket mer papper och pärmar och manuellt arbete förr

Revisor E:

Jag skulle säga att vi är 100% digitala. Allt arbete sker på datorn, det är endast slutdokumentationen som fortfarande sker manuellt.

Revisor B och A tar även upp hur byråerna de arbetar på försöker vara i framkanten av utvecklingen av digitala verktyg genom att lägga resurser på att utveckla egna verktyg. Revisor C poängterar att större byråer utvecklar egna digitala verktyg medan deras byrå köper externa digitala verktyg. Digitala verktyg är fortfarande lika viktiga även om byrån inte är så stor och Hogia Audit har flera viktiga funktioner som hjälper Revisor C i arbetet. Byrån Revisor D och Revisor E arbetar på använder också Hogia Audit. Revisor E uttrycker att Hogia Audit förekommer vanligtvis vid mindre och medelstora byråer.

Ja Hogia Audit nischer sig mot de lite mindre och mellanstora byråer, för när vi varit på kurs med Hogia så har jag märkt att mindre bolag använder Hogia då de stora byråerna, Big Four utvecklar sina egna program (Revisor E)

Digitalisering avses i studien som en övergång från analog information till digital information och hänvisningar kan även göras till den allmänna övergången till ett digitalt informationssamhälle. Övergången från att hämta material samt underlag till revisionen från pärmar, till att hitta denna data digitalt har skett i olika faser. Revisor A belyser hur hen arbetat med uppdrag där det förekommit pärmar:

Förr var det ju pärmar som man fick granska och sitta där för hand. Har suttit med några uppdrag där det förekommit pärmar och då får vi skanna in materialet så att vi får allt digitalt för det underlättar allt liksom, går snabbare.

Övergången från att hämta data fysiskt från pärmar till digitala enheter är fortfarande inte fullständig. Revisor A belyser hur hen vid något uppdrag haft att göra med företag som fortfarande lagrar data i pärmar. Den data från pärmarerna hanteras med hjälp av digitala verktyg

som skrivare, där revisorn kan skanna underlag för att sedan lagra det digitalt. Digitala övergången är således inte helt fullständig, och det är den aldrig enligt Revisor B som påpekar att alla verktygen de använder *‘behöver mänsklig handpåläggning’*. Revisor E vidareutvecklar resonemanget med att:

Majoriteten av företagen har allt digitalt, men många av dem använder fortfarande alltid papper. Så även om jag skulle få en huvudbokning så kan jag få en massa transaktioner, men då måste jag be företaget om fakturor och specifika leverantörsfakturor så att jag kan skanna in dem

De digitala verktygen är en produkt av digitaliseringen, strävan att fullgöra en övergång från analog till digital kräver kompetens, vilket vi ser är ett återkommande diskussionsämne från våra respondenter. Revisor A menar att en negativ effekt av de digitala verktygen digitaliseringen mynnat till är kravet på kompetens som försvårar arbetet för en nyanställd revisor. Program och verktyg som Excel får man inga grundliga kunskaper på från högskolan utan det är något man lära sig på jobbet. Revisor B tar upp hur IT kompetenser *‘promotas’* på arbetsannonser inom revision, just för att tyda på den starka effekten digitaliseringen har inom revisionsbranschen. Efterfrågan för rätt kompetens har resulterat i att revisionsbyråerna tar an olika åtgärder för att hantera de digitala verktygen.

Revisor B tar upp hur deras byrå har s.k. Deep Divers

Dem har ju utbildats detaljerat så att de verkligen skall kunna dessa program och de finns ett ex antal olika i varje kontor som man ska kunna ta hjälp av samt när programmet väl skulle komma och implementeras så fick vi 3–4 pass där vi fått utbildning hur programmet skall används och sen efter det ta hjälp av deep divers.

Revisor B belyser här hur byrån hen arbetar på bemöter kompetenskravet som ställs kring implementeringen av nya verktyg. Detta genom att placerat runt kompetensen, så den blir lättillgänglig för alla revisorer vid arbetsmoment eller arbetsuppgifter där revisorerna inte har tillräckligt med kompetens kring verktygen.

Digitaliseringens inverkan tydliggörs av Revisor C som jobbat som revisor sedan 1988 när hen talar om förändringen som skett sedan hen började jobba:

Det är stor skillnad från när jag började jobba, då i slutet på 80-talet då hade vi två datorer på byrån en till sekreteraren och en som vi körde kund materialet på och det debiterade vi timtaxa på datatid som de fick betala extra för den tjänsten.



Revisor C ser positivt på digitaliseringen, men upplyser även det utökade dokumentationskravet som tillkommit för att kvalitetssäkra revisionen. Hen anser att kravet på dokumentation resulterar i det ungefär tar lika lång tid att göra ett uppdrag nu som innan. Revisor D anser däremot att dokumentationen är ett moment i revisionsprocessen, där det sparas mycket tid på grund av digitala verktyg. Byrån hen arbetar på bemöter problematiken av kompetens hos nyanställda genom att använda sig av ett faddersystem.

När man är nyanställd så har man en fadder och får introduktioner i olika program och hjälp från sin fader kring programmen.

Detta bidrar till att de nyanställda känner sig mer trygg i att behärska nya digitala verktyg och att uppföljning görs kring var de ligger kompetensmässigt. Revisor C tar även upp att de nya revisorassistenterna är *''yngre och mer tekniskt kunniga''* och kan lättare skapa en förståelse för de digitala verktygen. Revisor D anser att de äldre kollegorna inte är lika förtjusta i den digitala utvecklingen som sker inom revision och det är något som Revisor E håller med om när det kommer till hens byrå. I likhet med de andra respondenterna ser Revisor E positivt på digitaliseringen inom revision, men tycker inte att utvecklingen sker lika snabbt som i andra branscher och samhället i stort. Revisor E tycker att revisionsvärlden har hamnat lite efter i den digitala utvecklingen.

Samtliga respondenter är överens om att digitalisering har medfört möjligheter och överlag finns det en positiv syn på digitalisering. Revisor E avviker något från andra respondenter när hen påstår att revisionsvärlden ligger efter i den digitala utvecklingen och att digitalisering inom revision inte sker lika snabbt som i övriga delar av samhället. Revisorerna förklarar att arbetssättet generellt sett blivit mer digitaliserat på grund av pandemin, i syfte att begränsa smittspridning. Framför allt är det olika digitala kommunikationsverktyg som används i högre utsträckning. Alla byråer har olika faddersystem i syfte att lära upp nya medarbetare och i de olika byråerna har respondenterna gått igenom olika utbildningar för att lära sig använda digitala verktyg. Övergången från en pappersbaserad revision till en mer digital revisionsprocess är något som samtliga respondenter tagit upp under intervjuerna.

### **4.3 Digitala verktyg**

Alla revisorer som deltog i studien har olika definitioner av vad ett digitalt verktyg är.

Revisor A hade följande definition av digitala verktyg:

Något som underlättar mitt arbete. Något som effektiviserar mitt arbete som låter mig utföra mina arbetsuppgifter på bästa möjliga tid. Något som underlättar min arbetsprocess.

Anledningen till varför Revisor A använder digitala verktyg är att det underlättar i revisionen. En kalkyl i Excel blir ofta bättre och snabbare eftersom det finns funktioner för summering och formler. Hade det gjorts med papper och miniräknare hade det nog tagit längre tid. På så sätt effektiviseras arbetet av digitala verktyg hos Revisor A. Tiden som läggs ner på uppdrag minskar vilket minskar fakturering till kund vilket leder till att kunden blir mer nöjd. Vidare förklarar Revisor A att hen kan göra mer korrekta beräkningar och uppställningar med hjälp av digitala verktyg. Digitala verktyg hjälper kommunikationen internt och med kunden på ett enkelt sätt. Om en kollega behöver hjälp med något kan kollegan skicka filen till Revisor A genom mejl eller Teams och på så sätt kan Revisor A titta på det och hjälpa till snabbt. Det är särskilt viktigt i tider av pandemi när arbetet sker på distans och vi behöver samarbeta tillägger Revisor A.

Initialt var det svårt att använda olika digitala verktyg för Revisor A. Revisor A uttrycker sig på följande sätt: *‘Våra verktyg är inte så svåra egentligen, det är mer att man ska jobba i det’*. Framför allt Excel var jobbigt till en början och främst då att förstå och lära sig de olika funktionerna som finns förklarar Revisor A. Många saker tog mycket längre tid i början just på grund av brister i kunskap och kompetens. Som nyexaminerad hade Revisor A inte mycket kunskap i Excel eller andra digitala verktyg eftersom det inte fokuseras mycket på den typen av kompetens i skolan. I början anser Revisor A att användandet av digitala verktyg hade en motsatt effekt. När Revisor A var ny kunde det ta någon timme att få ihop en Excelfil. Det hade gått lika bra att göra det för hand, men när vanan och erfarenheten inte finns där tar det längre tid än vad det ska ta och tiden som läggs ned på uppdraget blir längre. Det finns dock möjligheter att i mån av tid delta på olika interna utbildningar och fördjupa sig i olika digitala verktyg. En nackdel med digitala verktyg är att de kan hänga sig och helt enkelt inte fungera och ofta saknar revisorer kompetens för att felsöka, utan de måste vända sig till IT-avdelningen berättar Revisor A. Om Revisor A skulle glömma att spara innan vissa digitala verktyg stängs av kan det leda till att allt arbete försvinner och då kan flera timmars granskning gå förlorad och det hade inte hänt om det gjordes på papper. Just därför

är det viktigt att vara noggrann i användningen av digitala verktyg. Ibland kan digitala verktyg vara långsamma och där önskar Revisor A att de ska bli snabbare och automatisera i högre utsträckning för att Revisor A ska kunna lägga ner mindre tid på bestyrkandeåtgärder.

Det som driver användandet av digitala verktyg hos Revisor A är att byrån är väletablerad och vill hänga med i den digitala utvecklingen. Vidare förklarar Revisor A *''Vi vill underlätta för kunden och oss själva helt enkelt, om kunden upplever att våra processer och vår kommunikation med dom är bra och enkel effektivt går fort så ökar det förtroendet för oss tror jag''*. Sen upprepar Revisor A att det som troligtvis driver användandet av digitala verktyg inom byrån är just effektivisering. Genom digitala verktyg går det att automatisera många processer så att Revisor A inte behöver lägga tid på något en dator eller ett program kan göra. Sen tror Revisor A att en drivkraft kan vara att digitala verktyg ibland hjälper till att fylla vissa tomrum hos kunden och leda till kundnöjdhet som ClientLink till exempel, där en förfrågan går ut till kunden om ett visst underlag och då kan kunden ladda upp det.

Revisor B hade följande definition av digitala verktyg:

Jag skulle väl säga att det är verktyg som inte behöver vara något fysiskt där man behöver göra något utanför datorn, utan allt kan ske via datorn eller mobilen eller andra elektroniska apparater eller verktyg.

Revisor B förklarar att digitala verktyg används för att ge mervärde till kund, möjliggöra analyser där alla transaktioner i ett bolag inkluderas och effektivisera. Genom digitala verktyg får Revisor B snabbare svar. Revisor B anger att revisionen har förändrats en jämfört med förra året innan coronapandemin började. Tidigare var Revisor B ute hos kunder och då gick det betydligt långsammare. Jämfört med maj månad förra året har byrån allmänt kommit mycket längre fram idag i uppdragen. Idag sker allt digitalt vilket gör det mycket mer tidseffektivt, kommer det en årsredovisning på mejlen kan Revisor B titta på den och skicka tillbaka den om allt är okej. Att det tar mindre tid i revisionen är uppskattat från kundens sida, då det blir mindre debiterade timmar och billigare för kunden men också byrån. Samtidigt frigörs det mer timmar för revisorer till andra uppdrag, så det blir effektivt tidsmässigt och kostnadsmissigt. Framför allt anger Revisor B att digitala verktyg ger bättre kvalitet i revisionen.

De digitala verktyg som Revisor B använder dagligen är hen väldigt bekväm i. De flesta digitala verktygen är egenutvecklade inom byrån och de är enkla att använda, däremot är Revisor B inte lika bra på att använda andra digitala verktyg. Revisor B lär sig gärna arbeta i nya digitala

verktyg och berättar att de ofta har genomgångar där specialister i olika digitala verktyg hjälper till. Exempelvis Diye som används för transaktionsanalys har byrån hen arbetar på specialister som kallas för Deep Divers och de har utbildats detaljerat i Diye, för att de ska kunna hjälpa revisorer inom byrån att använda Diye. Om ett nytt digitalt verktyg introduceras hålls det alltid utbildningar kring verktyget bland revisorerna i byrån förklarar Revisor B. Allmänt blir arbetet mer och mer digitalt och byrån tittar på att ta in externa digitala verktyg som Power BI och Alterix. Revisor B är positivt inställd till de olika digitala verktygen just för att de effektiviserar tid och kostnader. Ibland kan det gå lite för fort och vissa kunder upplever att revisionen går mycket fortare än vad de tidigare var vana vid och det har mycket att göra med digitala verktyg. I samband med pandemin har kommunikation både blivit svårare och enklare menar Revisor B. Alla de olika sätten som är tillgängliga att kommunicera digitalt via kan skapa en överbelastning med frågor från kunder och när kunderna inte får svar så fort som de önskar kan det leda till frustration hos kunden anger Revisor B. Ett problem med digitala verktyg är när de inte fungerar. Då behöver Revisor B ta hjälp av IT-avdelningen, men det brukar inte vara något problem eftersom de är väldigt duktiga. Tack vare IT-avdelningen blir det inte mycket timmar som läggs ned på IT-strul.

Revisor C har följande definition av digitala verktyg:

Det är ju att man använder datorn och arbetar på den och de gör man med olika programvaror, tycker jag i alla fall såklart så kan man också ha andra digitala verktyg när man ute och kontrollinventerar och fotograferar och så.

Anledningen till att digitala verktyg används handlar om att ge arbetet struktur, berättar Revisor C. Det blir enklare att arbeta när revisorer och assistenter jobbar på ett likadant sätt. Vidare berättar Revisor C att det leder till att det blir enklare för assistenter när de arbetar med revisorn, för då vet assistenter hur de ska dokumentera revisionen. I Hogia finns det olika kvalitetskontroller som kontrollerar att kraven från ISA och FAR efterföljs vilket är väldigt viktigt. Revisor C förklarar att hen är bra på att använda de digitala verktyg som används dagligen, men när de inte fungerar är det tröttsamt och frustrerande. Det är viktigt att ha någon som kan hjälpa till när tekniken strular. IT kompetensen är begränsad och Revisor C uttrycker sig på följande sätt när tekniken inte fungerar *‘Fördjupning i system och felsökning när programmen inte funkar är jag inte intresserad av, det får någon annan syssla med’*. När det kommer till att utveckla kunskap i olika digitala verktyg säger Revisor C att det finns bra kunskapsutbyte på byrån och att man tar hjälp av varandra. I dagsläget

tycker Revisor C att byrån har de digitala verktygen som behövs och skulle något ytterligare behöva införskaffas kan Revisor C se till att det införskaffas. Överlag har Revisor C en positiv syn på att använda digitala verktyg. Revisor C tycker det är viktigt att ha ett gemensamt revisionsprogram och anger att verktygen Adobe Acrobat Reader, Excel och Word är väsentliga i hans arbete. Revisor C menar på att ett gemensamt revisionsprogram leder till att en annan revisor kan ta över och det ger arbetet en röd tråd. Den stora nackdelen enligt Revisor C är att när digitala verktyg inte fungerar blir det dyr och stillastående personal. En annan nackdel kan vara att en fil flyttas till fel ställe eller att det trycks på fel knapp och då försvinner arbetet. Det som driver användandet av digitala verktyg hos Revisor Cs byrå har främst att göra med kvalitén i revisionen. Revisor C berättar att kunden är inte lika intresserad av revisionen i sig utan mer intresserad av rådgivning. Byrån som Revisor C arbetar till stor del till medelstora familjeföretag och revisionen ger Revisor C en god insikt i dessa företag och det kan användas för att bli ett bollplank till kunden.

Revisor D har följande definition av digitala verktyg:

Jag tänker på de programmen vi använder via datorn som granskar och analyserar företagen vi jobbar med.

Enligt Revisor D används digitala verktyg för att spara tid. Det underlättar i dokumentationen och gör att den omfattande dokumentationen i revisionsprocessen blir lättillgänglig. I analysen underlättar digitala verktyg och i jämförelse med att göra analyserna för hand blir analyserna med hjälp av digitala verktyg snabbare och mer exakta förklarar Revisor D. Det blir också lättare att hantera olika verifikationer. Revisor D är positivt inställd till digitala verktyg och anser att det idag är lätt att använda digitala verktyg. Främst är det i granskningen som Revisor D sparar tid och i jämförelse med hur det är att bläddra i en pärm fram och tillbaka blir arbetet med digitala verktyg fördelaktigt. Vidare förklarar Revisor D att vissa revisionsuppdrag kan vara komplexa och där är det skönt att kunna spara tid till andra arbetsuppgifter. Äldre kollegor har inte lika mycket tillit till digitala verktyg och vissa äldre kollegor är inte glada för den digitala utvecklingen inom revision och det är en nackdel enligt Revisor D. Med tanke på att vissa är emot digitala verktyg menar Revisor D att det kan hindra byrån från att utvecklas i användandet av digitala verktyg. Digitala verktyg ger stora fördelar i granskningen men Revisor D menar att den digitala utvecklingen går åt båda hållen. Revisor D utvecklar att företag kan bli bättre på att dölja oegentligheter och medvetna fel med hjälp av digitala verktyg. Användandet av digitala verktyg ser Revisor D som ett svar på den digitala utveckling i samhället men också ett sätt att tidseffektivisera revisionsuppdrag.

Revisor E har följande definition av digitala verktyg:

Jag skulle säga att jag tänker framför allt på datorn och användningen av datorn.

Anledningen till varför digitala verktyg används beror på att det bidrar till en bättre helhetsbild och det är lättare att navigera sig fram i revisionen förklarar Revisor E. Tidigare var den bilden som gavs, bokslutpärmerna som Revisor E fick från kunden men nu kan Revisor E få underlaget till de olika posterna. Det leder till att hen får en bättre förståelse för varför poster hanterats på ett visst sätt samtidigt som det blir enklare att kontrollera fel. Revisor E upplever att hen besitter god kompetens över de digitala verktygen som används och menar att det till stor del beror på att de används mycket. Det är mycket learning by doing förklarar Revisor E och när hen var ny fick hen genomgå en introduktionsutbildning i de olika digitala verktygen. Uppstår det frågor eller funderingar brukar Revisor E vända sig till en kollega. Till skillnad från andra respondenter har Revisor E ett konkret förslag på ett digitalt verktyg hen önskar sig:

Ett program jag skulle vilja ha som vi inte har vore nog ett komplement till PDF läsare. Det vill säga när vi ska granska årsredovisningar, när jag får den av kunden så kan vi kolla den och granska den. När man hittar massa fel, skicka den till kunden och när jag får tillbaka den så finns det ett program som skall identifiera dem felen som jag redan identifierat. Då slipper jag rätta hela en gång till utan kan fokusera på de punkterna jag skickade.

Revisor E ser flera positiva effekter i användandet av digitala verktyg. Det effektiviserar arbetet och saker och ting blir snabbare. Informationen som behövs är mer lättillgänglig i jämförelse med ett arbetssätt utan några digitala verktyg. De negativa effekterna som digitala verktyg kan innebära är när tekniska problem leder till att arbetet står stilla. Revisor E lyfter även att användandet av digitala verktyg alltid medför en säkerhetsrisk i form av att data kan stjälas och användas av obehöriga. Kommunikationen och samarbetet mellan kollegor förenklas genom digitala verktyg och det ser Revisor E som en stor drivkraft i användandet av digitala verktyg. Oftast genomförs inte ett revisionsuppdrag ensamt, utan i team, vilket ställer krav på samarbete och kommunikation utvecklar Revisor E. Att stora delar av arbetet sker digitalt gör det enklare att samarbeta jämfört med om allt underlag skulle finnas i en pärm. Sen är förstås en stor drivkraft att arbetet effektiviseras tillägger Revisor E. Revisor E exemplifierar hur digitala verktyg effektiviserar och förenklar arbetet:

I vår värld så är vi lite överallt och är flexibla, till exempel imorgon så ska jag till en kund men jag vet att minst två andra kommer att ringa mig och med tanke på att jag har allt

digitalt så kan jag svara på deras frågor direkt och snabbt ta upp information kring ärendet. Hade jag haft informationen i pärm då hade jag fått säga att jag får återkomma när jag är på kontoret eftersom jag inte har det framför mig.

Tillgängligheten av den lagrade informationen som berör revisionen på de digitala verktygen i kombination med möjligheten att kommunicera med kunden på distans, resulterar i att Revisor E kan vara mer effektiv i sitt arbete och bemöta kundens behov förklarar hen.

Sammanfattningsvis finns det en positiv syn på digitala verktyg utifrån respondenternas svar. Genom digitala verktyg blir revisionen mer effektiv och arbetet förenklas menar respondenterna. Enligt respondenterna blir användningen av digitala verktyg en nackdel när digitala verktyg inte fungerar som de ska på grund av tekniska problem. Vissa av respondenterna har lyft upp hur en ökad användning av digitala verktyg ställer höga krav på hur data hanteras eftersom det förekommer en risk för data att hamna i fel händer. När det kommer till hur respondenterna upplever sin kompetens i användandet av olika digitala verktyg är de överens om att den dagliga användningen av digitala verktyg lett till god kompetens. Initialt menade de flesta respondenterna att digitala verktyg var svåra att använda eftersom det var nytt och eftersom att de sällan fått någon fördjupad kunskap i digitala verktyg under sina studier. När digitala verktyg inte fungerar som de ska har de stora byråerna möjligheten att kontakta sin IT-avdelning medan små byråer behöver kontakta företaget som äger det digitala verktyget. Gemensamt för samtliga respondenter är att det är vanligt att ta hjälp från kollegor i användningen av digitala verktyg.

## **5. Analys**

Utifrån den teoretiska referensramen kommer empirin som presenterats i föregående kapitel att analyseras. Kapitlet följer samma struktur som föregående kapitel och därför analyseras inledningsvis revisionsprocessen följt av digitaliseringen och avslutas med digitala verktyg.

### **5.1 Revisionsprocessen**

Generell sett stämmer Carringtons (2014) beskrivning av revisionsprocessen väl överens med respondenternas verklighet. Inledningsvis får revisorer företagsledningens påståenden och underlag som de behöver ta ställning till genom olika bestyrkandeåtgärder. Genomgående i revisionsprocessen ställs det krav på dokumentation enligt samtliga respondenter, precis som Carrington (2014) också påstår. Slutligen mynnar revisionen ut i rapport och det bekräftas också av respondenterna (Carrington, 2014). Carrington (2014) beskriver inte huruvida

revisionsprocessens delar sker digitalt eller inte, men utifrån empirin bekräftas det att revisorerna i studien genomför revisionen digitalt genom olika digitala verktyg. Carrington (2014) poängterar att revisionen sällan utförs ensam utan snarare sker revisionen i team. Utifrån studien är det uppenbart att revisorerna tar hjälp av kollegor och assistenter i hela revisionsprocessen. Revisor A förklarar att genom olika digitala verktyg för kommunikation kan hen hjälpa en kollega genom att få en fil skickad till sig, titta igenom den och eventuellt korrigera för att sedan skicka tillbaks den till sin kollega. Revisor C förklarar att ofta är yngre kollegor lite mer tekniskt kunniga och då brukar hon be om hjälp ifall det är något som är oklart. På grund av pandemin har digitala verktyg för kommunikation blivit extra viktiga, då kommunikation och möten sker genom verktyg som Zoom och Teams på samtliga byråer. Utifrån empirin verkar det som att Carringtons (2014) beskrivning av revisionen som ett lagarbete är en korrekt beskrivning av verkligheten utifrån studien.

Moffitt m.fl. (2018) menar att digitala verktyg effektiviserar revisionsprocessen och det är något som samtliga respondenter är överens om. Respondent C förklarar att arbetet har blivit mer effektiviserat genom digitala verktyg, däremot har utökade dokumentationskrav lett till att ett uppdrag kan ta lika lång tid som tidigare. Existensen av omfattande dokumentationskrav är något som bekräftas av Carrington (2014). Samtliga byråer sköter all dokumentation genom olika digitala verktyg. I dokumentationsdelen av revisionsprocessen är det ingen större skillnad i hur små och stora byråer använder digitala verktyg. Det som däremot skiljer sig åt är att små byråer har köpt in externa digitala verktyg för dokumentation medan stora byråer har egenutvecklade program för dokumentation.

Insamling av information är tidskrävande och utgör en viktig del av revisorns arbete enligt Carrington (2014). Det första steget i revisionsprocessen är att inhämta företagsledningens påståenden som ibland kallas för underlag (Carrington, 2014). Respondent A klargjorde att tidigare kom företagsledningens påståenden i pärmar fulla av papper medan det idag kommer digitalt i form av PDF-filer. I enstaka fall finns det kunder som fortfarande kommer med underlag i pappersform, men då scannas det in genom en scanner och omvandlas till PDF-fil för att revisorn ska kunna arbeta digitalt. Eftersom bestyrkandeåtgärderna sker genom digitala verktyg måste också företagsledningens påståenden vara digitala om de inte redan är det, för att revisorerna ska kunna använda sina digitala verktyg. Det som är gemensamt för de stora byråerna i studien är att de har egenutvecklade digitala verktyg som Connect och ClientLink som skickar en förfrågan till kunden om ett visst underlag och då laddar kunderna upp underlaget och sedan kan revisorn ladda ner det digitalt och påbörja granskning. De små



byråerna i studien har inget digitalt verktyg som fungerar på likartat sätt, däremot förklarar Respondent D och E att saknas något är det vanligt att mejla kunden och be om ytterligare underlag. Förfarandet hos samtliga byråer hänger väl ihop med Bierstakers m.fl. (2001) påstående om att revisionsprocessen går mot att bli pappersfri och allt mer digitaliserad.

Enligt Carrington (2014) är bestyrkandeåtgärder, eller granskningen, som är den mest tidskrävande delen av revisionen. Eftersom digitala verktyg syftar till att effektivisera och förenkla är det ingen slump att respondenterna i studien anser att de har mest nytta av digitala verktyg i granskningen. En form av bestyrkandeåtgärd benämner Carrington (2014) som analytisk granskning. Transaktionsanalys som görs automatiskt genom olika digitala verktyg är väldigt uppskattat av samtliga revisorer i studien. Revisor C förklarar att det antagligen tagit veckor att göra samma analys manuellt. Stora såväl som små byråer i studien har digitala verktyg som kan utföra transaktionsanalyser och andra analyser. De olika digitala verktygen som används för analys möjliggör test och analys av en hel population. Det kan vara som så att ett konto endast innehåller en post och då utgör det hela populationen, men det kan också finnas tusen poster. Det hänger väl ihop med Murphy och Tysiacs (2015) påståendet om att digitala verktyg leder till att revisorn kan minska risken i revisionen och framför allt urvalsrisken genom att mer data kan testas och analyseras. Dessa analyser som görs med hjälp av olika digitala verktyg kan på sätt och vis relateras till fenomenet Big Data. Kairos Future (2016) menar att framkomsten av Big Data beror på att den stora mängd digitala data som finns tillgänglig. Om data inte fanns tillgängligt digitalt hade ingen av revisorerna i studien kunnat använda sig av de digitala verktygen som de har för att analysera. Motsvarande hade den tillgängliga digitala data inte varit av värde om det inte fanns ett digitalt verktyg som kunde bearbeta den stora mängden data. På så sätt blir också SIE-filer en viktig del då de standardiserade filformatet möjliggör inläsningen av kundens bokföring oberoende av vilket digitalt verktyg som används (SIE, u.å.). Det innebär att Revisor A och Revisor C kan arbeta på ett liknande sätt med en SIE-fil trots att de använder två olika digitala verktyg. Inspektion är en annan form av bestyrkandeåtgärd (Carrington, 2014). Revisor C berättar att när hen kontrollinventerar kan hen använda mobiltelefonen och ta en bild på hur det ser ut och anteckna direkt i Excel på telefonen. Just Excel är ett digitalt verktyg som alla respondenter använder frekvent i revisionen, framför allt i granskningen. Excel används för beräkningar av alla revisorer i studien oberoende av byråstorlek och beräkningar är ett exempel på bestyrkandeåtgärd enligt Carrington (2014).

## 5.2 Digitalisering

Cöster och Westelius (2016) definierar digitalisering som övergången från analog information till digital information. Den stora förändringen från respondenternas svar är i övergången från en mer pappersbaserad revision som präglats av pärmar med papper till ett digitalt arbetssätt där revisionen till största del är pappersfri. Den förändringen hänger ihop med Cöster och Westelius (2016) definition av digitalisering men också med Bierstaker m.fl. (2001) påstående om att en stor förändring i revision är övergången till en pappersfri och digital revisionsprocess. Hanteringen av dokument övergår till digitala enheter och även om det fortfarande dyker upp kunder med pärmar fulla av papper kommer revisorn att scanna in dokumenten i syfte att kunna hantera de digitalt. En av respondenterna förklarade att hens byrå debiterade kunder enskilt för arbetsuppgifter som genomförts med hjälp av dator. Revisorerna från stora och små byråer har förklarat att arbetet i stort sett sker helt digitalt och det talar för att digitalisering har haft en stor påverkan på revisionsprocessen. Genom olika digitala verktyg har revisorerna lyckats att digitalisera och automatisera arbetet i högre utsträckning vilket lett till en mer effektiv revision. Enligt Ramlukan (2015) har Big Four byråer investerat mycket i teknologi, men studien talar för att även små byråer har gjort teknologiska investeringar med tanke på att de frekvent använder digitala verktyg. Stora byråer har stora kunder med välutvecklade digitala system och det leder till att byråer som hanterar dessa kunder behöver ha välutvecklade digitala verktyg (Li m.fl., 2018; Lowe m.fl., 2018; Rogers, 2010). Respondenterna som tillhör stora byråer har givetvis större kunder och revisorer från de små byråerna har förklarat att de har små och medelstora bolag. Både representanter från stora och små byråer har berättat att det händer att de fortfarande får pärmar med papper istället för att få underlag digitalt. Däremot hindrar det inte det digitala arbetssättet utan då skannas underlaget in och omvandlas till PDF-filer och då kan revisorn arbeta med det digitalt. Här hanterar små och stora byråer processen likadant när det händer att en kund inte är anpassad till ett digitalt arbetssätt och det visar att det alla kunder hos en stor byrå inte är långt gångna i digitalisering.

Enligt Bhimani och Willcocks (2014) leder digitalisering till fördelar i effektivitet vilket bekräftas av respondenter från stora och små byråer i studien. Porter och Heppelmann (2014) poängterar att konkurrens och vilja att erbjuda kunder digitala lösningar bidrar till att revisionsbyråer vill digitalisera processer i högre utsträckning. Utifrån respondenternas svar finns det till viss del stöd för Porter och Heppelmanns (2014) påståenden då vissa av

respondenterna hävdar att de vill digitalisera processer med hjälp av digitala verktyg för att förenkla för kunden. För att revisionsbyråer ska vara konkurrenskraftiga är det viktigt att de anpassar sig till den digitala utvecklingen som pågår (Kairos Future, 2016). När det kommer till vad som driver användandet av digitala verktyg bland byråerna som undersökts har samtliga respondenter uttryckt sig likartat. Respondenterna är överens om att den digitala utvecklingen som pågår är en stor faktor i varför arbetssättet är mer digitaliserat och varför de använder sig av digitala verktyg. Enligt Manita m.fl. (2020) krävs det att byråer är villiga att utveckla sin affärsmodell för att kunna förbli konkurrenskraftiga. Utifrån empirin är det tydligt att stora och små byråer har utvecklat sina affärsmodeller genom olika digitala verktyg som leder till fördelar i revisionsprocessen. Det är också tydligt att respondenterna från stora och små byråer i stort sett har en positiv syn på digitaliseringen och dess effekter på deras arbete.

### **5.3 Digitala verktyg**

Steils m.fl. (2019) definierar digitala verktyg som något som kan användas online eller offline, som karaktäriseras av elektronisk och datoriserad teknik. Definitionen kopplas i de flesta fall av utomstående till något som är relaterat till datorer, mobiler eller digitala enheter. Vidare kännetecknas innehållet på dessa enheter också som digitala verktyg i form av applikationer och program (Steils m.fl., 2019). Studiens respondenter presenterade olika definitioner kring begreppet digitala verktyg. Även om definitionerna var olika har respondenterna liknande svar som kan relateras till Steils definition av digitala verktyg. Gemensamma nämnare i definitioner var något digitalt som förenklar och underlättar, som finns på datorn eller mobilen.

Digitala verktygen skall bidra till effektivisering av arbetsuppgifter samtidigt som de bibehåller samma kvalitet och bemöter uppsatta krav från såväl revisorn, klienten och stiftade revisionsstandarder samt affärsregler (Witt, 2012). Respondenterna uttrycker att fördelarna med digitala verktyg baseras på att de effektiviserar deras arbete. Arbetet med digitala verktyg möjliggör för revisorn att sköta kommunikationen samt revisionen på en och samma enhet. Flera av respondenterna berättar hur de kommunicerar med kunden kring olika synpunkter och tillägg som behövs gällande revisionen i form av material eller justeringar direkt via olika verktyg som exempelvis Connect, ClientLink och Hadle, där kunden kan lägga olika förfrågningar till revisorn och få svar direkt i det digitala verktyget. Effektiviseringen resulterar

i att revisionen kan genomföras under en kortare tid, vilket flera respondenter märkt av under pandemin som ställt högre krav på digitala arbetssätt i syfte att begränsa smittspridningen. Soto-Acosta (2020) påstår att pandemin lett till en mer omfattande användning av digitala kommunikationsverktyg som Zoom och Teams vilket bekräftas av respondenterna. Respondenterna berättar hur pandemin och det distanserade förhållningssättet mellan kunden och klienten resulterat i att revisioner utförs snabbare. Flera av revisorerna behöver inte ta sig ut till kunden och kolla igenom underlaget tillsammans med kunden på deras kontor. Detta sker istället digitalt, både granskningen av underlaget via digitala verktyg samt kommunikationen mellan revisor och klient. Detta begränsar tiden att diskutera annat som går utanför revisionen, då alla förfrågningar från kunder sker direkt via de digitala verktygen. Tiden används istället åt att granska företaget under mindre debiterade timmar, vilket gör det billigare för kunden. Det positiva med digitala verktyg på de olika byråerna är att verktygen används av hela byrån på respektive plats. Detta gör det lättare att följa upp tidigare arbete och tillvägagångssätt vid problematiska revisioner. Strukturen skapar en röd tråd under hela revisionsprocessen och gör det möjligt för andra revisorer att följa upp en revision hanterad av annan revisor på samma byrå. Enligt Witt (2012) är strukturen och sättet man arbetar på väsentligt för kvalitetssäkring i kombination med verktyg som kontrollerar att olika krav från revisionsstandarder samt affärsregler följs.

Något som är gemensamt för lyckad användning av digitala verktyg är träning och utbildning (Kokina & Davenport, 2017; Moffitt m.fl. 2018). Oberoende av byråtillhörighet vittnar respondenterna om att olika digitala verktyg kan vara svåra att använda till en början, men samtliga anser att de är duktiga på att använda de digitala verktyg som behövs dagligen. Revisor A menar till och med att det kan vara motsatsen till effektivt med digitala verktyg till en början eftersom det kan ta längre tid än vad det behöver att slutföra en uppgift med ett digitalt verktyg. Det är också tydligt att revisorerna inte besitter kompetensen för att åtgärda problem som kan uppstå och Revisor C har inget intresse av det heller utan tillägger att det får någon annan sköta. När olika digitala verktyg strular får revisorerna förlita sig på någon annan och på större byråer finns det en IT-avdelning att vända sig till medan små byråer får vända sig till leverantören av det digitala verktyget i fråga. De flesta revisorerna poängterar att det är jobbigt till en början eftersom det är nytt. Utifrån respondenternas svar finns det stöd för Kokina och Davenports

(2017) och Moffitts m.fl. (2018) påståenden om att lyckad användning av digitala verktyg kräver träning.

Enligt Kokina och Davenport (2017) investerar Big Four byråer mycket pengar i teknologi. De stora byråerna i studien spenderar mycket resurser på digitala verktyg och de har digitala verktyg till det mesta som är egenutvecklade. Dock lyfter Bierstaker m.fl. (2001) att mindre regionala byråer också investerar i teknologi och digitala verktyg och det påståendet stöds utifrån studiens empiri. De små byråerna i studien har också digitala verktyg och revisionsprogram. I vissa avseenden saknar små byråer de digitala verktygen som de stora har, exempelvis har de stora byråerna digitala verktyg som ClientLink och Connect som förenklar inhämtande av företagsledningens påstående och underlag. Däremot kan små byråer använda sig av mejl för liknande funktion. Moffitt m.fl. (2018) förklarar att stora byråer utvecklar egna digitala verktyg på grund av deras stora mängd resurser. Utifrån vår studie är det tydligt att Moffitts m.fl. (2018) påstående stämmer väl överens med verkligheten då de stora byråerna utvecklat egna digitala verktyg medan de små byråerna köpt in externa digitala verktyg. Även respondenterna från stora och små är medvetna om faktumet att stora byråer utvecklar egna digitala verktyg och att små byråer köper in externa digitala verktyg. Samtidigt menar Moffitt m.fl. (2018) att teknologiska framsteg leder till att det utvecklas fler och fler digitala verktyg som kan erbjuda liknande tjänster till ett förmånligt pris. På så sätt leder teknologiska framsteg till att små byråer kan implementera digitala verktyg med samma funktioner som de större byråernas digitala verktyg har (Moffitt m.fl., 2018). I studien är det Hogia som är ett digitalt verktyg som används av små byråer där det finns funktioner som utför olika analyser som de stora byråerna har egenutvecklade digitala verktyg för. I revisionsprocessen används digitala verktyg på liknande sätt och i vissa fall används samma digitala verktyg av både stora och små byråer vilket stödjer Lowes m.fl. (2018) påstående om att gapet mellan stora byråer och små byråer minskat.

Det är just i vad som av Carrington (2014) beskrivs som analytisk granskning som studiens revisorer har stor nytta av digitala verktyg. Ramlukan (2015) beskriver att det är viktigt att rätt data finns tillgänglig för analys och respondenterna förklarar att data som analyseras oftast utgörs av SIE-filer med kundens bokföring. Precis som Ramlukan (2015) påstår är data av ringa värde om den inte analyseras och det stämmer väl överens med hur revisorerna arbetar eftersom det är först i analysen av data som det blir värdeskapande. Hade bokföringen varit i pappersform som förr i tiden hade revisorn behövt göra manuella analyser som är betydligt mer tidskrävande.

Respondenternas svar bekräftar att de genom digitala verktyg som syftar till att analysera data får fördelar i revisionsprocessen då arbetet effektiviseras (Alles & Gray, 2016; Ramlukan, 2015). Därför är det tydligt att den stora mängd digitala data som finns tillgänglig, tillsammans med digitala verktyg är förutsättningar för Big Data analys precis som Kairos Future (2016) påstår. Samspelet mellan digitala verktyg och digital data utgör vad Ramlukan (2015) beskriver som framgångsrik Big Data analys. Gartner (2021) menar att det ställs krav på innovativa och kostnadseffektiva lösningar för att bearbeta den betydligt större mängden digitala data som finns. Utifrån studien är det tydligt att stora och små byråer har svarat på utvecklingen genom olika digitala verktyg som effektiviserar behandlingen av digital data. Eftersom samtliga respondenter poängterar att de har stor hjälp av digitala verktyg i analyserandet av data finns det stöd för Montes och Goertzel (2018) påstående om att Big Data analys är väsentligt för revisorer.

Moffitt m.fl. (2018) och Kokina & Davenport (2017) har tagit upp hur RPA och AI kan användas framgångsrikt i form av digitala verktyg i revisionsprocessen. Revisorerna som intervjuades i vår studie nämnde aldrig specifikt RPA eller AI när de talade om sin digitala verktyg. Revisor A berättade att hen använder ett revisionsverktyg som heter NAASA och NAASA använder sig av RPA (KPMG, 2020). Revisor B använder ett revisionsverktyg som heter Aura som använder sig av AI (PwC, u.å.). Gemensamt för Revisor A och B är att de tillhör stora byråer och även fast de inte uttryckt det arbetar de med RPA och AI. Under intervjuerna tillfrågades inte någon av revisorerna specifikt om de arbetar med RPA eller AI och det kan också bero på att revisorer inte fokuserar på vilken teknologi som möjliggör att deras digitala verktyg fungerar på ett visst sätt.

Flera av respondenterna förklarade att det finns nackdelar med digitala verktyg ur ett IT-säkerhetsperspektiv. Revisor A förklarar att det är på grund av IT-säkerhetsskäl som hens byrå övergår till ett digitalt molnbaserat revisionsverktyg för att undvika säkerhetsproblem som uppstår när data lagras lokalt. Även respondenter från små byråer har förklarat att det är problematiskt ifall data hamnar i orätta händer, särskilt med tanke på GDPR. Genom revisorernas svar finns det stöd för att stora och små byråer är medvetna om de säkerhetsrisker som digitaliseringens möjligheter medför (Ali m.fl., 2015).

## 5.4 Institutionell teori

DiMaggio och Powell (1983) talar om hur drivkrafter i samhället kan leda till att företag blir allt mer lika. Enligt Kairos Future (2016) är digitaliseringen en stor drivkraft i samhället idag. Den tvingande isomorfismen förklarar hur konkurrens kan bidra till att företag blir mer homogena. I studien är det tydligt att det finns stora likheter i användningen av digitala verktyg. Porter och Heppelmann (2014) påpekar att konkurrens kan bidra till att revisionsbyråer vill digitalisera processer genom digitala verktyg i högre utsträckning. Utifrån respondenternas svar är det tydligt att samtliga byråer använder sig av digitala verktyg i hög utsträckning. Eftersom digitalisering är en drivkraft i samhället kommer företag enligt den institutionella teorin att kopiera varandra, för att inte tappa legitimitet eller ses som avvikande. Även Eriksson-Zetterquist (2009) talar om olika moden bland företag och hur institutionell teori delvis handlar om att förklara hur företag kopierar andras moden och innovationer. Det är tydligt att alla byråer jobbar med digitaliseringen och att de är väldigt lika i sitt arbetssätt. Till exempel använder samtliga byråer digitala verktyg för transaktionsanalys. Det som skiljer de åt är att de använder olika digitala verktyg men utifrån respondenternas svar verkar de digitala verktygen fylla samma funktion. Eriksson-Zetterquist (2009) talar om att vissa moden eller innovationer kan institutionaliseras och digitaliseringen kan tolkas som ett sådant mode. Respondenter från stora och små byråer förklarade att den pågående digitala utvecklingen är en faktor som driver användningen av digitala verktyg. På så sätt finns det ytterligare belegg för att digitalisering och digitala verktyg kan ses som ett informellt krav som förväntas uppfyllas av ett företag. Genom att betrakta anpassningen till den digitala utveckling genom användningen av digitala verktyg kan likheten mellan byråernas användning förklaras genom tvingande isomorfism (DiMaggio & Powell, 1983).

## 5.5 Technology-Organization-Environment framework

### *Teknologi*

Sett till att alla respondenter jobbar väldigt digitalt verkar det som att det finns en väl fungerande IT infrastruktur. Respondent C berättade att ifall de behöver något nytt system eller någon ny mjukvara kan hen se till att det implementeras. Vidare ställer den teknologiska kontexten krav på att det finns kompetens och kunskap för användningen av digitala verktyg (Li m.fl., 2018). Samtliga av respondenterna anser att de besitter kompetens och kunskap som krävs för att

använda de digitala verktyg de förfogar över och de berättar att de fått utbildning och hjälp, särskilt när de varit obekanta med ett digitalt verktyg. Utifrån respondenternas svar verkar det i praktiken finnas en koppling mellan den teknologiska kontexten i TOE ramverket och respondenternas verklighet. Vidare lyfter Li m. fl. (2018) att användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen kan bero på kunden. Revisor B berättade att fler kunder blir digitala och just hans kunder är stora bolag och de brukar ofta vara mer digitala i jämförelse med små bolag. Vidare förklarade Revisor B att när kunder är mer digitala blir det en drivkraft för hans byrå att vara mer digitala vilket ger stöd åt Li m.fl. (2018) påstående om att användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen kan bero på kunden.

### *Organisation*

Den organisatoriska kontexten handlar till viss del om det finns ett stöd från företagsledningen i implementeringen av digitala lösningar (Li m.fl. 2018). Vidare ska företagsledningen kunna använda resurser till inköp av mjukvara, underhåll av digitala lösningar och erbjuda träning åt anställda. Respondenterna från stora och små byråer har berättat att när ett nytt digitalt verktyg ska implementeras erbjuds det alltid utbildningar, kurser och stöd. Flera av byråerna har också faddersystem som hjälper revisorerna att bli mer kompetenta och effektiva i användningen av digitala verktyg. Li m.fl. (2018) diskuterar också storlek som en faktor i den organisatoriska kontexten. AuditNet (2012) genomförde en studie som konstaterar att kostnaden för mjukvara och utbildning för de anställda är faktorer som begränsar byråer från att använda digitala verktyg. I vår studie talar inte någon av respondenterna om att det finns nackdelar ur ett kostnadsperspektiv när det handlar om digitala verktyg utan respondenterna från stora och små byråer verkar vara överens om att det erbjuds tillräckligt med träning. Även Li m.fl. (2018) påstår att större byråer har råd med sofistikerad mjukvara medan små byråer har råd med mjukvara som har grundläggande kombinationer med begränsad träning. Det är svårt att säga att de stora och små byråernas digitala verktyg erbjuder exakt samma funktioner då studien inte har tittat på respektive verktyg specifikt. Utifrån respondenternas svar verkar det som att de olika verktygen som används av respektive verktyg bidrar till samma funktioner i till exempel den analytiska granskningen. Många digitala verktyg används av stora och små byråer som Office-paketet där Word och Excel ingår och Adobes PDF-läsare Acrobat Reader. De stora byråerna använder egenutvecklade digitala verktyg medan de små byråerna köpt in digitala verktyg. Revisorerna från de små byråerna upplever inte någon brist i kompetens eller att de inte fått tillräckligt med utbildning och träning för att kunna använda digitala verktyg i



revisionsprocessen. Utifrån respondenternas svar verkar det inte som att små byråer är begränsade i användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen på grund av brist på träning eller att små byråer har för grundläggande digitala verktyg. Lowe m.fl. (2018) förklarar att mjukvara blivit mer tillgänglig och billig vilket kan hjälpa till i att förklara hur det kommer sig att de små byråerna också använder digitala verktyg med liknande funktioner som de stora byråernas.

### *Miljö*

I kontexten miljö diskuterar Li m.fl. (2018) vikten av att det finns professionell hjälp tillgänglig när det kommer till användningen av digitala verktyg och vikten av att få teknisk support tillräckligt fort. Vikten av att digitala verktyg fungerar som de ska förstärks av Revisor C:

Fungerar inte datorn får man nästan gå hem.

Revisorer från stora och små byråer förklarade att en nackdel med användningen av digitala verktyg är när det inte fungerar. När det inte fungerar behöver revisorerna få teknisk support, precis som Li m.fl. (2018) belyser. En stor skillnad mellan de stora och små byråerna är att de stora byråerna har en egen IT-avdelning medan de små byråerna behöver kontakta företaget som de köpt mjukvaran av. Det kan bero på att de stora byråerna har egenutvecklade mjukvara medan de små byråerna köper mjukvara från externa företag. När revisorer från stora och små byråer fick frågan om de upplever nackdelar i användningen av digitala verktyg var det ingen som beklagade sig över problem med teknisk support. Revisor A lyfte att hans IT-avdelning löst 98% av alla tekniska ärenden och att de är väldigt hjälpsamma vid tekniska problem. Vidare förklarade Revisor A att på grund av IT-avdelningens väl fungerande support blir det minimalt med arbetstimmar som går förlorade på grund av tekniska problem vilket ger stöd för Li m.fl. (2018) påstående om vikten av professionell hjälp. Li m.fl. (2018) menar att stöd från revisionsstandarder och väletablerade branschorganisationer leder till att digitala verktyg används i högre utsträckning i revisionsprocessen. Det påståendet kan varken förkastas eller stöttas utifrån respondenternas svar. Ingen av respondenterna nämnde revisionsstandarder eller branschorganisationers uttalanden som en drivkraft i användningen av digitala verktyg. Baker (2011) talade om en regulatorisk aspekt där lagstiftning kan hämma eller främja spridning och användning av ny teknologi. Respondenter från små byråer förklarade att det är problematiskt ifall data hamnar i orätta händer, särskilt med tanke på GDPR. När data hanteras digitalt blir det viktigare för byråer att se till att information och data hanteras på ett säkert stöd. Det kan

innebära att byråer måste se över sina rutiner när ny teknologi implementeras på grund av regulatorisk aspekt precis som Baker (2011) talar om. Samtidigt verkar det inte som att den regulatoriska aspekten är något hinder för de intervjuade revisorer i användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen. De dominanta företagen inom revision kan antas vara Big Four och enligt Baker (2011) brukar olika företag anta ny teknologi snabbare när dominanta företag använder sig av teknologin. De intervjuade revisorerna från de små byråerna har inte lyft att de antagit ny digitala verktyg på grund av att de används av stora byråer men det är möjligt att Big Four varit ett föredöme i den digitala utvecklingen. Lowe m.fl. (2018) menar att Big Four byråer har ett försprång men att det gapet minskats vilket också vår studies empiri talar för.

## 5.6 Diffusion of innovation

Rogers (2010) anger att DOI teorin handlar om att förklara hur, varför och vilken hastighet teknologi och nya idéer sprids och implementeras. Tidigare studier har visat att byråer har valt att investera i ny teknologi för att främst öka sin effektivisering samt förbli konkurrenskraftiga på marknaden (Gotthardt m.fl., 2020; Moffitt m.fl., 2018; Kokina & Davenport, 2017; Bierstaker m.fl., 2001). Utifrån vår empiri har vi baserat på respondenternas svar fångat upp vilka verktyg de väljer att använda samt verktygets användning och funktion i revisionsprocessen. En uppfattning kring implementeringen av de presenterade verktygen som respondenterna använt inom revisionsprocessen, har vi inte kunnat skapa en uppfattning om. Det som sticker ut och kan exemplifieras utifrån DOI teorin är hur flera revisorer väljer att benämna väsentligheten av ett antal verktygen som möjliggjort för revisorerna att sköta sitt jobb på distans under covid-19 pandemin. Digitala verktyg som Zoom och Teams. Samtliga revisorer i studien anger att de använder sig av verktygen Teams , Outlook samt Zoom för att kommunicera med kunderna. Revisor A berättar att de använder sig av DocuSign i rapporteringsfasen för att kunna skriva under årsredovisningar på distans. Revisor B uttrycker att byrån hen representerar ansett att användandet av digitala verktyg var oundviklig:

*'Det var ett mål innan Corona pandemin just att utvecklingen av digitala verktyg var oundviklig men sen pandemin har det blivit ännu mer med tanke på allt arbete vi gjort, haft*

*hemifrån. Så har alla blivit mer öppna att vara mer digitalt , tidigare var det inte lika välkommande på samma sätt just kring ändringen av rutiner och arbetstillvägagångsätt''*

Revisor B synpunkt kring pandemins påverkan på hur hen och byrån hen arbetar på fått göra förändringar går ihop med Rogers (2010) första element av DOI, innovation. Rogers (2010) uttrycker att en innovation inte behöver vara ny i sig för parten som skall dra nytta av den, utan parten är neutral i sin inställning till den på grund av brist i kunskap kring innovationen. Vidare uttrycker även Revisor B hur de har flera digitala verktyg i sitt arsenal, men att hen inte har tiden att avlägga till att fördjupa sina kompetenser i verktygen utöver introduktionsutbildningen. I fallet med Covid-19 skapades det en tvingande effekt för såväl revisorerna som dess kunder att använda sig av tillgängliga verktyg för att kunna fullgöra revisionen. All kommunikation gjordes via verktygen Zoom, Teams och Outlook och godkännande av årsredovisningar via verktyg som DocuSign. Vidare pratar Rogers (2010) om elementet kommunikation i DOI teorin, där han hänvisar till en kommunikation som baseras på utbyte av information kring en specifik idé. Flera revisorer berättar att de på grund av pandemin gått över till Zoom och Teams som lösning för att kunna kommunicera såväl externt som internt. Verktygen kan ses som ett svar till problemet att kommunicera på distans, något även vi som skribenter känt av då majoriteten av vår undervisning och delaktighet inom högskolan skett via Zoom. Kommunikationsverktygen Zoom och Teams uppmärksammades på majoriteten av massmedia plattformar tillgängliga idag, då de möjliggjorde kommunikation via videosamtal på distans.

Det tredje elementet som Rogers (2010) talar om är tiden som utbyte av information kring innovationen tar plats. Den rådande pandemin satte i princip stopp på hela samhället så utbytet av information kring olika idéer som kunde bemöta problematiken fanns på en global nivå. All tillgänglig massmedia var en plattform för informationsutbyte kring pandemin och flera nyhetsförmedlare förespråkade om verktyg som Zoom och Teams. Två verktyg som funnits tidigare men inte använts till lika hög grad. Det fjärde elementet Rogers (2010) talar om är ett socialt system. Det sociala systemet i kontexten till denna studie skulle kunna vara revisorer, då revisorer i sig skapar ett socialt system genom yrket revision. Vidare förklarar Rogers att ett sådant system arbetar tillsammans mot gemensam problemlösning. Flera av våra respondenter

uttrycker hur deras byrå, både stor och små i sin storlek varit tvungna att gå över till verktyg som gjort det möjligt för dem att jobbar på distans. Förändringen uttrycker revisor A, B och C som positiv, då det möjliggjort revisorerna att sköta revisionen på distans. Revisor B uttrycker även:

*”Jag ser en skillnad bara från förra året innan pandemin där vi var ute mycket mer fysiskt med kunder eller liknanden då gick saker långsammare. Idag är vi mycket mer fram i uppdragen redan nu i maj än var vi var då, jag fick nyligen en årsredovisning , gick igenom den och skicka tillbaka , det går mycket fortare än tidigare då man var ute på plats gå igenom den”*

Revisor B synpunkt kring ökad effektivisering går i hand med tidigare studier. Rogers (2010) delar upp marknaden i 5 kategorier. De olika kategorierna anger hur tidigt olika aktörer valt att implementera en innovation. Lowe m.fl. (2018) kategoriserar stora revisionsbyråer som tidigare implementatörer av nya innovationer och små byråer som den sista gruppen att implementera en idé. Vår empiri visar att de stora byråerna primärt använder sig av egenutvecklade digitala verktyg medans de små köper paket med alla väsentliga verktyg från externa företag. De stora byråerna som utvecklar egna program har ur en logisk synpunkt enklare att göra förändringar samt utveckla sina egna produkter utifrån deras behov, då de äger sina verktyg medans de små byråerna inte kan göra några förändringar i verktygen de har. Revisor C som representerar en mindre byrå anger vid frågan om vad som driver användandet av digitala verktyg att det inte har med kunden att göra då:

*”Kunden förstår inte överhuvudtaget vad vi gör i många fall, utan det är mycket kvalité som ligger i det, kunden är intresserade i den produkten som de vill ha och det är mer rådgivning”*

Om det finns verktyg som Revisor C vill införskaffa så anger hen:

*”Är det något speciellt program jag tänker på och är intresserad av så kan jag se till att vi skaffar det.”*

Genom att utveckla sina egna verktyg och produkter så kan de stora byråerna enl Roger (2010) kategoriseras som early adopters, då de genom att använda egenutvecklade produkter enklare kan skapa förändring i deras program. Mindre byråer är lite tuffare att kategorisera, dels för att de i efterhand köper en produkt de är intresserade av, dels att de använder sig av paket som innehåller många olika digitala verktyg. Genom att använda sig av paket med många olika verktyg så kan det finnas verktyg de har tillhanda men inte använder på grund av brist i kunskap kring verktyget. Detta placerar små byråer under kategorien laggards enl Lowe m.fl. (2018). Författaren upplyser dock faktumet att digitala verktyg är billigare idag på grund av tillgängligheten vilket gjort de möjligt för mindre byråer att göra fler investeringar inom digitala verktyg. Det som placerar dem i underkategorierna laggards samt late majority är att små byråer enligt vår empiri går in och köper verktyg efter att ett behov uppstått medan de stora byråerna ständigt utvecklar sina egna digitala verktyg för att bemöta framtida utmaningar.

## **6. Avslutande diskussion**

I det sista kapitlet presenteras en sammanfattning av studien. Vidare följer besvarandet av studiens forskningsfrågor och syfte. Utifrån svaren på forskningsfråga och syfte förs en diskussion om studiens bidrag och slutsats. Kapitlet avslutas med ett förslag till framtida forskning.

### **6.1 Sammanfattning**

Digitaliseringen i samhället ökar och revisionsbranschen är inget undantag för digitalisering. Genom olika digitala verktyg har revisionen kunnat digitaliseras i allt större utsträckning. I teoridelen har viktiga begrepp som revisionsprocessen, digitalisering, Big Data, digitala verktyg definierats tillsammans med den institutionella teorin, TOE, DOI samt kommentarer från tidigare forskning. En kvalitativ metod har använts för att uppfylla syfte och besvara studiens forskningsfrågor. För att ta fram studiens empiri har intervjuer genomförts med revisorer. Studien bidrar till en bättre förståelse av hur stora och små byråer använder digitala verktyg i revisionsprocessen och vilka digitala verktyg som används. Nedan följer besvarandet av studiens syfte och frågeställningar.

## 6.2 Syfte och frågeställningar

*Vilka digitala verktyg använder byråerna inom revisionsprocessen?*

I studien har många olika digitala verktyg identifierats och nedan följer en sammanställning av de digitala verktygen. Oavsett byråstorlek är digitala verktyg en viktig del av revisionsprocessen som bidrar till bättre bedömningar av risk samtidigt som de förbättrar kvalitén i revisionen. Genom olika digitala verktyg kan revisorer och byråer tidseffektivisera revisionsprocessen.

**Tabell 6.1**

*Digitala verktyg*

Typ av verktyg	Verktyg som används gemensamt	Stora byråer	Små byråer
Verktyg för att ta del av företagsledningens påståenden och underlag	Outlook	ClientLink, Connect	Hadle
Planeringsverktyg	Excel, Word	Aura, NAASA	Hogia Audit
Granskningsverktyg	Excel	Aura, NAASA, Halo, iDEA	Hogia Audit
Dokumentationsverktyg	Adobe Acrobat Word	eAudit	Hogia Audit
Rapporteringsverktyg	DocuSign	Mallbanken	Hogia Audit
Kommunikationsverktyg	Outlook, Teams, Zoom	-	-

*Kommentar* - En sammanställning av de digitala verktyg som används i revisionsprocessen av de undersökta byråerna kategoriserat. De digitala verktyg som enbart används av stora byråer är egenutvecklade medan de som enbart används av små är inköpta externt.

*Finns det några likheter eller skillnader när det kommer till användningen av digitala verktyg mellan byråer av olika storlek?*

Det finns stora likheter när det kommer till användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen. Genom olika digitala kommunikationsverktyg går det enklare för revisorerna som deltagit i studien att efterfråga påståenden och underlag från företagsledningen. Revisorer från stora och små byråer är överens om att de har mest nytta av digitala verktyg i granskningen som utgör en stor del av revisionsprocessen. Framför allt är det den analytiska delen av granskningen som digitala verktyg förenklar och effektiviserar. Eftersom det enligt lagar och standarder ställs stora krav på dokumentation i revisionsprocessen utgör dokumentationen en stor del av revisionsprocessen. De flesta respondenterna anser att digitala verktyg gör det enklare att dokumentera och att dokumentationen får bättre struktur. Dock menar Revisor C att det tar nästan lika lång tid som förut på grund av att dokumentationskraven är så pass omfattande. Rapporteringsfasen har blivit enklare på grund av digitala verktyg som möjliggör underskrifter på distans och olika revisionsverktyg har färdiga mallar som hjälper revisorerna att utforma revisionsberättelse. I planeringen används också digitala verktyg och framför allt Excel för olika beräkningar av risk och väsentlighet som också utgör en viktig del av revisionsprocessen. Generellt används digitala verktyg på samma ställen och i samma syfte i revisionsprocessens olika delar. Vissa av de digitala verktygen är gemensamma för samtliga byråer såsom Adobe Acrobat Reader, Excel, Teams, Zoom och Word. Skillnaden ligger inte i hur digitala verktyg används utan snarare i vilka digitala verktyg som används. Skillnaden utgörs av att de stora byråerna utvecklar egna digitala verktyg medan små byråer köper in externa digitala verktyg, vilket kan botten i att det utifrån studien talar för att stora byråer har större resurser.

*Vad kan dessa skillnader eller likheter bero på?*

DiMaggio & Powell (1983) menar att företag inom samma bransch blir allt mer homogena. När det kommer till användningen av digitala verktyg har byråerna i vår studie ett väldigt likartat digitalt arbetssätt och likartad användning av digitala verktyg i revisionsprocessen. Byråerna i vår studie har alla uttryckt en önskan om att följa med i en digital utveckling som pågår och den digitala utvecklingen kan liknas vid vad DiMaggio & Powell (1983) kallar för trend och Eriksson-Zetterquist (2009) för mode. Företag som inte följer pågående trender och moden kan anses vara avvikande eller förlora legitimitet. I en tid av digitalisering kan det ses som ett krav

från omvärlden för stora som små revisionsbyråer att svara på den digitala utvecklingen genom användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen. På så sätt kan den institutionella teorin förklara likheterna när det kommer till användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen.

TOE ramverket menar att genom olika faktorer i kontexterna teknologi, organisation och miljö påverkas implementeringen och användningen av digitala verktyg (Li m.fl., 2018). I kontexten teknologi läggs det vikt vid att byråer har digital kompetens och samtliga revisorer lyftar att de besitter god kompetens i de digitala verktyg de arbetar med. I den organisatoriska kontexten är det tydligt att byråerna som intervjuats har stöd inom organisationen att använda och implementera nya digitala verktyg då de erbjuds utbildningar, träning och stöd. I den organisatoriska kontexten diskuteras företagets storlek där det görs ett antagande att större företag har fördelar i implementering och användning av ny teknologi. I studien finns det inget som talar för att de stora byråerna är mycket längre fram i den digitala eller teknologiska utvecklingen i jämförelse med de små byråerna. I kontexten miljö diskuteras bland annat vikten av professionell hjälp och teknisk support. Revisorerna som intervjuats är överens om att det är problematiskt när olika digitala verktyg inte fungerar. Det som är gemensamt för de stora byråerna är att de har egna IT-avdelningar vid tekniskt problem medan de små byråerna behöver vända sig till externa parter för teknisk support. Utifrån intervjuerna finns det ingen problematik kring brist på professionell hjälp eller teknisk support. I stora drag finns det kopplingar mellan förutsättningarna hos de intervjuade byråerna och förutsättningar i TOE ramverkets olika kontexter. Kopplingen mellan förutsättningarna kan vara en bidragande faktor till att de intervjuade byråerna har antagit ny teknologi som lett till att de i hög utsträckning använder digitala verktyg i revisionsprocessen på ett liknande sätt.

Rogers teori om DOI förklarar bakgrunden till implementeringen samt spridningen av teknologiska idéer. Utifrån vår empiri kan vi exemplifiera DOI teorin med hjälp av corona pandemins sätt att främjat ett mer digitalt arbetssätt hos respektive respondent. Respondenterna förklarar att övergången till ett distanserat arbetsförhållande resultera i att såväl revisorerna som kunderna var tvungna att implementera och använda digitala verktyg i deras arbete. Verktyg som de i många fall hade tillhanda, men sällan utnyttjat. Detta går ihop med första elementet av DOI, innovation (Rogers, 2010). Innovationen i sig behöver inte vara ny för revisorerna, men revisorerens inställning till innovationen är neutral, de har vare sig avvisat eller antagit innovationen (Rogers, 2010). Verktyg som Teams har funnits sedan flera år tillbaka, då verktyget ingår i Microsoft Office paketet som bland annat innehåller verktygen Excel och



Word. Andra elementet i DOI är kommunikation, med kommunikation avses informationsutbyte kring en specifik innovation. Respondenterna i studien var snabba med att poängtera hur både byrån de representerar och deras kunder snabbt gick över till Zoom eller Teams som en digitala lösning för kommunikation. Utifrån vår empiri kan vi konstatera att det var verktyg alla revisorer använde för kommunikation, samt utifrån våra egna erfarenheter i såväl undervisning från lärosäte som jobbrelaterade aktiviteter så var det verktygen Zoom och Teams som användes för kommunikation. Rogers (2010) definition av elementet kommunikation baseras mer på kommunikationen som sker kring en idé. Utifrån vår empiri kan vi inte skapa en uppfattning kring hur byråerna respondenterna representerade fick informationen kring verktygen Zoom och Teams. Baserat på våra egna erfarenheter, insamlade empiri samt Soto- Acosta (2020) resonemang att Zoom och Teams har använts i högre utsträckning till följd av pandemin, kan vi dra slutsatsen att byråerna i hög utsträckningen fick information kring verktygen internt inom byrån eller externt av kunder och tillgänglig media. De två sista elementen tid och socialt system, kan sammankopplas till den rådande pandemin vilket resultera i att respektive revisor fick vända sig till digitala lösningar för att fullfölja sin revision.

Rogers teori kring DOI syftar till att förklara samt placera hur väl en aktör tagit sig an och implementerat en innovation. Underkategorierna som presenteras placerar företaget och innovationen i 5 kategorier. Baserat på vår empiri kan vi diskutera hur stora byråerna ses som early adopters och mindre byråer ses som laggards i enlighet med Lowe m.fl. (2018) och Rogers (2010). Early adopters karaktäriseras som risktagare, då de är tidiga på marknaden med att implementera en produkt eller teknik (Rogers, 2010). Respondenterna från de stora byråerna var konsekventa med att benämna hur deras byrå använder sig av egenutvecklade produkter samt investerar i att vidareutveckla dessa verktyg. Investeringar och strategier kring utvecklingen av digitala verktyg var ett mål innan pandemin anger Revisor B. Vidareutvecklar Revisor A hur hans byrå använder sig av egenutvecklade verktyg för att kunna signera årsredovisningar på distans. Early adopters anses ha en hög social status enligt Rogers (2010) och detta bekräftas av respondenterna från de mindre byråerna som alla benämner att de stora byråerna har egenutvecklade verktyg till skillnad från små byråer. Den insamlade empirin placerar de stora byråerna två av respondenter representerar under early adopters i enlighet med Rogers (2010) samt Lowe m.fl. (2018). De mindre byråerna placeras enligt Lowe m.fl. (2018) under kategorin laggards. Detta på grund av att de enligt revisor C väljer att införskaffa verktyg efter att ett behov uppstått. Revisor E vidareutvecklar resonemanget kring revisionens digitaliseringen,

genom att uttrycka att hen anser att revisionsbranschen i sig inte är i framkanten av digitaliseringen. Revisor B som representerar en stor byrå angav i kontrast till revisor C att hen känner att revisionsbranschen var väldigt långt i utvecklingen baserat på hens besök hos olika intressenter samt kunder. En slutsats kan dras att Revisor E som jobbar på en mindre byrå kanske baserar sin uppfattning om digitaliseringens utveckling och användandet av digitala verktyg utifrån miljön i den mindre byrån hen representerar. Medans Revisor B skapar sin uppfattning utifrån hens miljö på en stor byrå.

Syftet med studien var dels att identifiera vilka olika digitala verktyg som används i revisionsprocessen hos de stora och små byråer som undersökts. Vidare var syftet att göra en jämförelse mellan stora och byråer när det kommer till användningen av digitala verktyg i revisionsprocessen och att förklara vad skillnader och eller likheter kan bero på. Genom besvarandet av forskningsfrågorna anser vi att studiens syfte uppfyllts.

### **6.3 Bidrag och slutsats**

Syftet med studien var att förklara hur stora och små byråer använder sig av digitala verktyg i revisionsprocessen. Tidigare forskning fokuserar på hur Big Four byråer använder sig av digitala verktyg och Big Four byråerna är väldigt transparenta med hur de svarar på den digitala utvecklingen. Däremot finns det inte lika mycket information kring hur små byråer arbetar med digitala verktyg och därför syftar studien till att göra en jämförelse mellan stora och små byråer.

Under studien har en mängd olika digitala verktyg identifierats. Vissa digitala verktyg används endast i specifika delar av revisionsprocessen medan vissa används i flera delar eller till och med hela revisionsprocessen. Det råder stora likheter byråerna emellan när det kommer till användningen av digitala verktyg. Skillnaden ligger i vilka digitala verktyg som används för samma uppgift eller del av revisionsprocessen.

Studiens empiri utgörs av revisorer från stora och små byråer. Eftersom studien syftar till att förklara hur digitala verktyg används i revisionsprocessen har studiens respondenter varit lämpliga i besvarandet av syfte och frågeställning. Intervjuerna utfördes digitalt för att minimera smittspridningen. Det är viktigt att ha i åtanke att respondenternas svar är deras

tolkning av verkligheten och det kan finnas flera tolkningar. Hade studien replikerats med andra respondenter har svaren därför kunnat vara annorlunda eftersom svaren är subjektiva. Studien utfördes med ett begränsat antal respondenter vilket innebär att det kan vara svårt att överföra resultat och generalisera utifrån vår studie. Vissa delar av empirin har kunnat styrkas utifrån teorier och tidigare forskning vilket ger studien en bättre trovärdighet samtidigt som relevansen styrks.

Studiens teoretiska bidrag är att relevant teori och litteratur för ämnet har prövats mot empiri. Tidigare forskning kring digitala verktyg talar för att det finns många fördelar som tidseffektivisering och förenkling av arbetsuppgifter och det är något som stämmer väl överens med studiens empiri. I studien har det tagits upp olika nackdelar och begränsningar kring digitala verktyg. En nackdel som försvunna arbetstillfällen är inget som respondenterna reflekterat över när de fått utveckla sina tankar om digitala verktyg. Samtliga av respondenterna har tagit upp tekniska problem som leder till att digitala verktyg inte fungerar som en nackdel i användandet av digitala verktyg. Studien visar även att det ställs höga krav på hur revisorer hanterar digitala verktyg då fel i hantering kan leda till att data försvinner eller att data hamnar hos obehöriga. Befintlig forskning fokuserar mycket på fördelar, men utifrån respondenternas upplevda nackdelar finns det förslag till framtida forskning inom ämnet och möjlighet för fördjupning i de negativa effekter digitala verktyg medför. Det finns även ett värde i studien, då den bidrar till insyn i hur små byråer hanterar digitala verktyg som är ett område där det inte finns mycket befintlig litteratur. Likt befintlig litteratur, teori och studiens empiri finns det starka belegg för en pågående digital utveckling inom samhälle och revision. Då digitala verktyg används av alla revisorer i studien talar det för att användningen av digitala verktyg är ett relevant ämne. Vidare har empiri analyserats med hjälp av den institutionella teorin i syfte att förklara varför det uppstår likheter i användningen av digitala verktyg inom revisionsprocessen. Utifrån den granskade litteraturen i studien har det inte uppdragats någon studie där den institutionella teorin används och kanske kan det vidareutvecklas genom att använda den institutionella teorin i en större studie. TOE ramverket har använts i syfte att försöka förklara vad det är på organisationsnivå som gör att företag tillämpar sig av ny teknik som digitala verktyg. Utifrån TOE ramverkets olika kontexter finns det många förutsättningar som de intervjuade revisorerna styrker som bidrar som en förklaring till varför det finns likheter i användningen av digitala verktyg. Slutligen har DOI använts för att placera respektive stora och små byråer som respondenterna representerar i kategorier. Kategorierna förklarar vilken tidpunkt ett företag väljer att implementera en ny idé. Utifrån teorin och insamlad empiri kan

vi se att stora byråer tillhör kategorin som är tidiga in på marknaden med att implementera en ny idé och att små byråer tillhör den kategorin som går in sist på marknaden.

I en liknande studie har Hörman, Johansson och Modén (2019) undersökt hur byråer av varierande storlek digitaliserat revisionsprocessen. Studien av Hörman m.fl. (2019) bestod av ett urval av revisorer och empirin utgjordes av intervjuer och surveyundersökningar. Hörman m.fl. (2019) konstaterar att samtliga byråer är positivt inställda till digitalisering och digitala verktyg och det bekräftas av vår studie. Vidare konstaterar Hörman m.fl. (2019) att en stor skillnad är att små byråer köper in externa digitala verktyg medan stora utvecklar egna vilket också bekräftas av vår studie. I vår studie har alla revisorer på olika sätt tagit upp övergången från pärmar med papper till ett mer digitalt arbetssätt i samband med våra frågor kring hur de använder digitala verktyg. Den övergången har också revisorerna i Hörman m.fl. (2019) studie varit noggranna med att lyfta som en viktig punkt i en mer digital revisionsprocess. Slutligen kommer Hörman m.fl. (2019) fram till att det finns många likheter i hur de olika byråerna använder sig av digitala verktyg i revisionsprocessen och i vår studie kommer vi fram till en liknande slutsats.

## **6.4 Förslag till framtida forskning**

Förslag till framtida forskning är att genomföra en liknande studie fast med en kvantitativ metod. I samband med en kvantitativ metod har en enkätundersökning varit lämplig, främst i syfte att nå ut till ett större omfång av revisorer. Det finns inte mycket forskning kring hur små byråer använder sig av digitala verktyg och därför har det varit intressant att få ett större perspektiv. Digitalisering inom revision är ett relevant ämne och därför är det viktigt att skapa en förståelse för hur byråer av olika storlek använder sig av digitala verktyg. I vår studie undersöktes stora och små byråer medan det finns storlekskategorier emellan urvalet i vår studie som inte studerats. Byråer som storleksmässigt befinner sig mellan stora och små byråer kan också tas med i en framtida studie. Med fler antal revisorer och byråer kan det leda till bättre generaliserbarhet från studien och bidra till ökad kunskap när det finns mer forskning som genomförts genom olika metoder.

## Litteraturförteckning

Adobe. (u.å.). *Vad är PDF? Portable Document Format*. Hämtat från Adobe:

<https://acrobat.adobe.com/se/sv/acrobat/about-adobe-pdf.html>

Ali, M. Khan., S. U., & Vasilakos, A. (2015). Security in Cloud Computing: Opportunities and Challenges. *Information Sciences*, 305(22), 357-383.

Alles, M., & Gray, G. L. (2016). Incorporating big data in audits: Identifying inhibitors and a research agenda to address those inhibitors. *International Journal of Accounting Information Systems*. 22(1). 44–59.

<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.07.004>

Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. (1. uppl.) Liber.

Andersson, P., Movin, S., Mähring, M., Teigland, R., & Wennberg, K. (2018).

*Managing Digital Transformation*. Göteborg: Stockholm School of Economics Institute for Research (SIR).

AuditNet, 2012. *Survey of More Than 1,500 Auditors Concludes That Audit Professionals Are Not Maximizing Use of Available Audit Technology*. Hämtat från: <http://www.auditnet.org/publications/auditnet-news-november-2012/auditnet-2012-state-of-technology-use-by-auditors-survey-of-more-than-1500-auditorsconcludes-that-audit-professionals-are-not-maximizing-use-of-available-audit-technology>

Baker, J. (2011). The Technology-Organisation-Environment Framework. In Dwivedi,

Y., Wade, M. and Schenberger, S. (Eds). *Information Systems Theory: Explaining and Predicting Our Digital Society*, Springer Science+Business Media, 1, 231-246.

Baker Tilly. (2021). *Advanced Revenue Cycle Operations*. Hämtat från Baker Tilly:

<https://www.bakertilly.com/specialties/advanced-revenue-cycle-operations>

Bhimani, A., & Willcocks, L. (2014). Digitisation, ‘Big Data’ and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, 44(1), 469-490.

<https://doi.org/10.1080/00014788.2014.910051>

- Bhuyan, S. & Dash, M. (2018). Exploring Cloud Computing Adoption in Private Hospitals in India: An Investigation of DOI and TOE Model. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*. 10(1)..
- 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.  
<https://doi-org.ezproxy.hkr.se/10.1108/02686900110385489>
- Bloch, R., Lombardi, D., & Vasarhelyi, M. A. (2015). The current state and future of the audit profession. *Current issues in Auditing*, 9(1), 10-16.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*. 3(2), 77-101  
<https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Carrington, T. (2014). *Revision*. (2. [utök. och uppdaterade] uppl.) Liber.
- Cöster, M. & Westelius, A. (2016). *Digitalisering*. Liber.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. Second European Edition. McGraw-Hill Education.
- Deloitte. (2019). *Uncovering the connection between digital maturity and financial performance*. <https://www2.deloitte.com/us/en/insights/topics/digital-transformation/digital-transformation-survey.html>
- Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. (4., rev. och uppdaterade uppl.) Studentlitteratur.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Dowling, C. & Leech, S. A. (2014). A Big 4 Firm's Use of Information Technology to Control the Audit Process: How an Audit Support System is Changing Auditor Behavior. *Contemporary Accounting Research*, 31 (1), 230-252. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12010>

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

FAR (2006). *Revision. En praktisk beskrivning*. Far Förlag.

Gartner. (u.å.). *Big Data*. Hämtat från Gartner:

<https://www.gartner.com/en/information-technology/glossary/big-data>

Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M. & Barvayeh, E. (2011). The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 28, 112–116. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2011.11.023>

Gotthardt, M., Koivulaakso, D., Paksoy, O., Saramo, C., Martikaine, M., Lehner, O. (2020) Current State and Challenges in the Implementation of Smart Robotic Process Automation in Accounting and Auditing. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*. 9, 90-102. <https://doi.org/10.35944/jofrp.2020.9.1.007>

Han, S., Rezaee, Z., Xue, L. & Zhang, J. H. (2016). The Association between Information Technology Investments and Audit Risk. *Journal of Information Systems*, 30(1), 93–116. <https://doi.org/10.2308/isys-51317>

Hervas-Oliver, J. L., Ripoll-Sempere, F., & Moll, C. B. (2016). Does management innovation pay-off in SMEs? *Small Business Economics*, 47(2), 507-533.

Hörman, T., Johansson, A., Modén, C. (2019). *Spelar storleken någon roll? (Kandidatuppsats)*. Lunds universitet.

Johansson, S.-E., Nyström, B.A. & Rydström, E., 1973. *Företagsrevision : grunder, principer, praxis 2.*, omarb. uppl., Sveriges Radio ; [Seelig].

Kandeh, H., Alsahli, M. (2020) *Effect of Big Data Analytics on Audit* (Master's Thesis). Umeå: Umeå School Of Business, Economics and Statistics. URL :<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1442911/FULLTEXT01.pdf>

Kairos Future (2016). *Nyckeln till framtiden - Framtidens redovisning, revision och rådgivning i det digitala landskapet*. Hämtat från FAR:  
[https://www.far.se/globalassets/trycksakerpdf/nyckeln-till-framtiden\\_uppslag.pdf](https://www.far.se/globalassets/trycksakerpdf/nyckeln-till-framtiden_uppslag.pdf)

KPMG. (2020). *KPMG Sverige först ut i lanseringen av unikt molnbaserat revisionsverktyg*. Hämtat från KPMG:  
<https://home.kpmg/se/sv/home/nyheter-rapporter/2020/02/kpmg-sverige-forst-ut-i-lanseringen-av-unikt-molnbaserat-revisionsverktyg.html>

Kokina, J., & Davenport, T.H. (2017) The Emergence of Artificial Intelligence: How Automation is Changing Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 14(1), 115-122.

Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, 28(1), 59-76.

Lowe, J.D., Bierstaker, J.L., Janvrin, D.J., & Jenkins, G.J. (2018) Information Technology in an Audit Context: Have the Big 4 Lost Their Advantage? *Journal of Information Systems*. 32(1), 87-10.

MacManus, E. (2017). The audit of the future. *Accountancy Ireland*, 49(2),42–44

Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020) The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting and Social Change*, 150(1).



<https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>

Moffitt, K. C., Rozario, A. M. & Vasarhelyi, M. A. (2018) Robotic Process Automation for Auditing, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(1), 1–10.

Montes, G.A. & Goertzel, B. (2018). Distributed, decentralized, and democratized artificial intelligence. *Technological Forecasting and Social Change*, 141(1), 354-358.  
<https://doi.org/10.1016/j.techfore.2018.11.010>.

Murphy, M. L., & Tysiac, K. (2015). Data Analytics Helps Auditors Gain Deep Insight: Technology Provides Opportunity to Test Full Data Sets Rather Than Just Samples. *Journal of Accountancy*, 219(4), 52.

Naqvi, Al. (2020). *Artificial Intelligence for Audit, Forensic Accounting, and Valuation: A Strategic Perspective*. John Wiley & Sons Inc.

Nearon, B. (2005). Foundations in Auditing and Digital Evidence. *CPA Journal*, 75 (1), 32-34

Object Management Groups. (2019). *Semantics Of Business Vocabulary and Business Rule*. Object Management Group Inc.

Porter, M.E. & Heppelmann, J.E. (2014). How Smart, Connected Products Are Transforming Competition. *Harvard Business Review*, 92, 11-64.

Porter, B. Simon, J. & Hatherly, D.J., (2014). *Principles of external auditing* 4. ed., Wiley

PwC. (u.å.). *Digital transformation - är du redo?*. Hämtat från PwC.

<https://www.pwc.se/digital>

PwC. (u.å.). Confidence in the future. Hämtat från PwC.

<https://www.pwc.com/gx/en/about/assets/Confidence%20in%20the%20future.pdf>

- Ramlukan, R. (2015) *How Big Data and analytics are Transforming the Audit*. Ernst and Young Global Limited, 9, 9–12.
- Rogers, E.M. (2010). *Diffusion of innovations*. 6th edition. Free Press.
- Sahut, J.M., Dana, L.P. & Laroche, M. (2020). Digital innovations, impacts on marketing, value chain and business models: An introduction. *Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 37, 61-67.
- Soto-Acosta, P. (2020). COVID-19 Pandemic: Shifting Digital Transformation to a High-Speed Gear. *Information Systems Management*, 37(4).
- SIE. (u.å.). *Vad är SIE?* Hämtat från SIE.  
<https://sie.se/vadsie/>
- Steils, N. Hanine, S. (2019). Value-Added Crowdsourcing Digital Catalysts for Creative Contests. *Managing Diversity, Innovation, and Infrastructure in Digital Business*, 8(1), 160-178. DOI: 10.4018/978-1-5225-5993-1.ch008
- Tableau Software, LLC. (2021). *Audit, Risk and Compliance Analytics*. Hämtat från Tableau:  
<https://www.tableau.com/solutions/finance-risk-analytics>
- Tiberius, V., Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International accounting, Auditing and Taxation*, 37(1), 100-188.  
<https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100288>
- Wallerstedt, E. (2002) From Accounting to Professional Services: The Emergence of Swedish Auditing Field. I: Sahlin, K. & Engwall, L. (red:er) *The expansion of management knowledge: carriers, flows and sources*. Stanford University Press.
- Witt, G. (2012). *Writing Effective Business Rules - A Practical Method*. Morgan Kaufmann.
- Wolters Kluwer N.V. (2021). *TeamMate Analytics for Audit-Tools & Features*.

Hämtat från Wolters Kluwer:

<https://www.wolterskluwer.com/en/solutions/teammate/teammate-analytics/features>

Yoo, Y., Lyytinen, K. J., Boland, R. J. & Berente, N. (2010).

The Next Wave of Digital Innovation: Opportunities and Challenges: A Report on the Research Workshop “Digital Challenges in Innovation Research.” *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1622170>

## Bilagor

### Bilaga 1 - Intervjuguide

- Hur länge har du jobbat som revisor?
- Hur definierar du ett digitalt verktyg?
- Hur långt har ni i er byrå kommit när det gäller användningen av digitala verktyg?
- Vilka digitala verktyg använder ni i revisionsprocessen?
- Vart i revisionsprocessen använder ni digitala verktyg?
- Var i revisionsprocessen har ni mest nytta av digitala verktyg?
- Varför använder ni digitala verktyg?
- Vilka digitala verktyg hjälper dig i ditt arbete?
- Hur upplever du din kompetens kring digitala verktyg?
- Finns det några digitala verktyg som du önskar att ni använde, men som ni inte använder idag? Om inte, varför använder ni inte dessa?
- Hur upplever du användandet av digitala verktyg?
- Vilka positiva effekter finns det med att använda de digitala verktygen?
- Vilka negativa effekter finns det med att använda de digitala verktygen?
- Vad är det som driver användandet av digitala verktyg hos er?
- Finns det någon fråga som du känner att vi glömt ställa som du kanske vill prata om?

## **Bilaga 2 - Inbjudan till intervju**

Hej (revisorns namn),

Vi läser vårt sista år på Ekonomiprogrammet vid Högskolan Kristianstad och skriver just nu vår kandidatuppsats. Vi hade behövt din hjälp och undrar ifall du som revisor vill ställa upp på en intervju.

Vårt arbete handlar om att göra en jämförelse mellan hur revisionsbyråer av varierande storlek använder digitala verktyg i revisionsprocessen.

Tidsåtgången för en intervju är ungefär 25-30 minuter och du och din byrå kommer att vara anonyma i vår studie (se bifogad samtyckesblankett).

Vi förstår att revisorer är upptagna vid den här tiden på året. Hade du velat ställa upp hade vi dock varit väldigt tacksamma. För att hålla det inom tidsramen för vårt arbete är det mellan 4/5 och 14/5 vi hade behövt genomföra intervjun. Vi är öppna för intervju digitalt genom telefon, Zoom, Skype eller Teams beroende på vad som passar er. Tack på förhand!

Med vänliga hälsningar,

Ljubisa Todorovic & Timi Hoxha

ljubisa.todorovic98@gmail.com

+46736568617