



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Digitaliseringens påverkan på revisorsrollen

Kandidatuppsats

Företagsekonomiska institutionen

Redovisning

VT 2020

Författare:

Melinda Thorström

Handledare:

Berit Hartmann

Sammanfattning

Författare: Melinda Thorström

Handledare: Berit Hartmann

Titel: Digitaliseringens påverkan på revisorsrollen

Bakgrund och problemdiskussion: I dagens samhälle går den tekniska utvecklingen snabbt framåt. Denna utveckling medför att arbetsmetoderna för revisorerna förändras. Från att tidigare ha arbetat med stickprov och underlag i pärmar ute hos kunderna går man nu mot att arbeta med heltäckande data från företagets huvudböcker. Dessa data bearbetar man elektroniskt i olika datasystem. Då denna förändring har en stor påverkan på revisorns arbetsmetoder måste det till en kompetensutveckling för att klara denna omställning.

Syfte och frågeställningar: Syftet med studien var att analysera hur digitaliseringen påverkar olika roller, både seniora och juniora, inom revisionsbranschen. Därtill att förstå hur revisionsbyråer utbildar och kompetensutvecklar sina medarbetare för att möta den digitala omställningen. Baserat på detta utgår uppsatsen från följande frågeställningar: *På vilket sätt påverkar digitaliseringen arbetsuppgifterna för revisorerna? Hur arbetar revisionsbyråer med kompetensutveckling av anställda för att klara den digitala omställningen på revisionsrollen?*

Metod: Studien har använt sig av en kvalitativ metod. Materialet som analyserades samlades in genom intervjuer med fem respondenter som är auktoriserade revisorer på tre olika revisionsbyråer i Västra Götaland. Detta material har sedan diskuterats med det teoretiska materialet för att kunna ge svar på studiens frågeställningar.

Resultat och slutsats: Den digitala utvecklingen innebär stora förändringar inom arbetssättet för revisorerna. Nya möjligheter skapas när man får tillgång till stora mängder data. Detta gör att revisorerna kan utföra mer heltäckande revisioner av företagen, istället för att förlita sig på stickprov. Kvaliteten på revisionen blir betydligt högre med hjälp av detta. Samtidigt kan revisorn också göra komplexa analyser på den data som man får tillgång till, något som inte tidigare varit möjligt. Detta sammantaget gör att revisorn får en djupare inblick i sin klients verksamhet, som också leder till att risker kan minimeras. För att möta den digitala utvecklingen måste kompetensen kontinuerligt utvecklas. Nya arbetsmetoder och nya system kräver ytterligare kunskaper. Detta är något som revisionsbyråerna satsar mycket på, kompetensutvecklingen är en central del inom byråerna. Eftersom det är kunskap som revisionsbyråerna säljer så blir det väldigt viktigt att medarbetarna har den kunskap som krävs för att möta framtidens krav.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till alla respondenter på revisionsbyråerna BDO, Ernst & Young och PWC som ville ta sin tid och svara på mina frågor. Utan er hade inte uppsatsen kunnat genomföras. Jag vill även tacka min handledare Berit Hartmann för alla bra synpunkter, förslag på förbättringar och vägledning i uppsatsskrivandet. Slutligen vill jag även visa uppskattning till de seminariegrupper som kommit med bra förslag och värdefulla diskussioner.

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

30 Maj 2020

Melinda Thorström

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Syfte och frågeställning	3
1.4 Avgränsningar	3
1.5 Disposition	3
2. Referensram	4
2.1 Revisorns uppgifter	4
2.2 Digitalisering	5
2.2.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsrollen	6
2.2.2 Förändring i juniora roller	8
2.3 Kompetens och kompetensutveckling	8
2.3.1 Kompetens och kompetensutveckling hos revisorer	9
2.3.2 Utbildning enligt Revisorsinspektionen	10
2.3.3 Digital kompetens	11
2.4 Sammanfattning av teorikapitlet	12
3. Metod	14
3.1 Metodval	14
3.2 Litteratursökning	14
3.3 Urval och tillvägagångssätt	15
3.4 Etiska aspekter	16
3.5 Tolkning av analysmaterial	17
4. Analys	18
4.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen	18
4.1.1 Definitionen av digitalisering	18
4.1.2 Förändring av revisorsrollen	18
4.1.3 Förändring i den juniora rollen	21
4.1.4 För- och nackdelar med digitalisering	22
4.2 Kompetens och kompetensutveckling	24
4.2.1 Rekryteringens anpassning till digitaliseringen	24
4.2.2 Egenskaper vid rekrytering	24
4.2.3 Utbildning för juniora roller	24

4.2.4	Kompetensutveckling	25
4.3	Framtidens revision	26
4.3.1	Efterfrågan på revisionen	26
4.3.2	Revisorns roll i framtiden	26
4.3.3	De största utmaningarna för revisionen	27
5.	Diskussion	28
5.1	Hur påverkar digitaliseringen revisionsbranschen	28
5.1.1	Påverkan på de juniora rollerna	30
5.1.2	För- och nackdelar med digitaliseringen	30
5.2	Hur arbetar revisionsbyråerna med kompetensutveckling	32
5.2.1	Rekrytering till andra roller	33
5.3	Framtidens revision	34
6.	Slutsats	36
6.1	Studiens bidrag	37
6.2	Förslag till vidare forskning	38
7.	Källförteckning	40
8.	Bilaga	42
8.1	Intervjuguide	42

1. Inledning

I rapportens inledande kapitel presenteras bakgrund till digitaliseringens påverkan på revisionsrollen samt hur revisionsbyråerna arbetar med att kompetensutveckla medarbetarna. Vidare en problemdiskussion kring frågeställningen hur digitaliseringen ställer nya krav på revisionsbranschen samt hur de säkerställer att de får den kompetens som krävs.

1.1 Bakgrund

Historiskt sett har revisionen gjorts på förutbestämda tidpunkter som exempelvis efter bokslut, medan digitaliseringen medför möjligheter att utföra denna granskning mer i realtid. Realtid innebär här att det är avsevärt kortare tid mellan en händelse och tillfället då man granskar denna. Detta innebär att informationen som man har att tillgå är mycket mer aktuell jämfört med tidigare. Revisorns roll är att granska och kvalitetssäkra information inom ett företag och de måste därför snabbt kunna anpassa sig till förändringar i samhället (Karlsson & Rosendal, 2019; Özcelik, 2015).

Revisionsbranschen är bara en av flera branscher som kommer att förändras som resultat av digitaliseringen. Enligt Kairos future (2013, 2016) kommer revisionsbranschen att se annorlunda ut redan år 2025. Digitaliseringen innebär att en del tjänster kommer automatiseras och utföras av robotar istället för av människor. De tjänster som kommer att automatiseras först är de enkla rutinartade tjänsterna som exempelvis manuella avstämningar. Digitaliseringen innebär också möjligheter att få information i realtid, vilket leder till att informationen är mer aktuell för beslut som påverkar framtiden. Karlsson och Rosendal (2019) menar att kunderna kommer att kräva mer aktuell information i större utsträckning framöver. Dessutom leder den ökade mängden data till att det kommer ställas högre krav på revisorerna med ökat fokus på avancerad dataanalys. Tekniken kommer att bli viktigare i framtiden och genom utveckling av artificiell intelligens (AI) finns en potential i intelligenta och lärande system som kan hantera komplexa frågeställningar (Istner-Byman, 2017).

Digitaliseringen innebär att en del arbetsuppgifter försvinner samtidigt som informationen som kan erhållas ur företagets system möjliggör djupare analyser. Detta innebär att revisorerna behöver ändra sin profil från att ha fokuserat på revision till att fokusera mer på analys och rådgivning. Detta leder till att de också kommer att konkurrera med redan existerande managementkonsulter, vars bransch kännetecknas av att vara ostrukturerad och fragmenterad. Vidare skriver Kairos future (2013, 2016) och Istner-Bryman (2017) att revisionsbranschen med stor sannolikhet kommer bli mer fragmenterad om den fokuserade på rådgivning istället för revision. Ett dilemma här är dock lagstiftningen som reglerar revisorns uppgifter och ansvar. Revisorns roll är att ta tillvara på de externa intressenternas intressen till ett företag. Genom att ägna sig åt rådgivning skulle revisorns oberoende kunna ifrågasättas, då revisorn skulle ge råd till och synpunkter på interna intressenters arbete (Eklöv Alander, 2019). Med interna intressenter avses här ledningen till företaget.

I och med digitaliseringen kommer enkla arbetsuppgifter som exempelvis sammanställning av underlag, att försvinna gradvis. Dessa arbetsuppgifter utförs idag av mer juniora medarbetare på revisionsfirmorna. Även den auktoriserade revisorns roll kommer därför att förändras då granskningen kommer att handla om att analysera och tolka de data som man får fram genom digitaliseringen. Dessa arbetsuppgifter kräver mer kvalificerad kompetens kring företagens affärssystem, samt att den information som samlas in kan analyseras på ett adekvat sätt. Som en konsekvens av omställningen från enklare arbetsuppgifter till mer avancerade analyser kommer behovet av kvalificerad personal att öka, medan behovet av juniora medarbetare kommer att minska. Digitaliseringen innebär dessutom att den auktoriserade revisorns arbete kommer att fokusera i betydligt högre grad på konsultation och analys (Andersson & Engström, 2017).

För att kunna göra djupare analyser på den finansiella datan, som man kan få fram ur företagets datasystem, kommer framtidens revisorer att behöva ytterligare ämneskunskaper som komplement till den traditionella kunskapen inom redovisning och revision. För att få en djupare förståelse för företagets informationssystem och dess processer krävs bättre IT-kunskap hos revisorerna för att de skall få ut så mycket ändamålsenlig information som möjligt. Dessutom krävs det en analytisk förmåga för att förstå ökade mängder av komplex information (Andersson & Engström, 2017).

1.2 Problemdiskussion

Samhället kommer att förändras stort på grund av rådande digitalisering, vilket får konsekvenser för ekonomiprofessionen. Tengblad och Källström (2018) anser att ekonomer idag måste ha en breddad kompetens. De nämner olika krav på hur grundutbildningarna bör förändras, samt hur de som redan har en ekonomexamen kommer att behöva komplettera sin ursprungliga utbildning (Tengblad & Källström, 2018). Två av dessa krav är att ekonomer måste bli bättre på teknik samtidigt som man bättre måste förstå och utveckla hur redovisningen sker. Då teknik och ekonomi är nära sammankopplade kan lönsamheten förbättras avsevärt genom teknologiska framsteg. Den kompetens som tidigare funnits inom redovisning och revision har hittills varit tillräcklig. Dock medför digitaliseringen i samhället att efterfrågan på nya kompetenser kommer att öka i takt med att arbetsuppgifterna förändras för revisorerna. I framtiden förutspås rådgivning bli revisionsbranschens viktigaste område (Tengblad & Källström, 2018).

Med tanke på digitaliseringen och de möjligheter som denna förändring medför på revisionsyrket så behöver revisionsföretagen förstärka sin kompetens inom områden som analys, automatisering och digitalisering för att hänga med i den tekniska utvecklingen (Istner-Byman, 2017). Dessutom förväntar sig kunderna att revisionsföretagen hänger med i den tekniska utvecklingen. Vidare är det viktigt att revisionsbyråerna utbildar sina medarbetare för att klara den digitala omställningen. Det kommer vidare beröras i analysen att revisionsbyråerna har ett större behov än vad universitet och högskolor har på att anpassa utbildningarna till de digitala verktygen. Detta då tekniken hela tiden genomgår förändring och byråerna använder olika system. Hade ansvaret legat på universitet

och högskolor finns det även en risk att de digitala verktygen som studenterna lärt sig redan varit inaktuella när de kommer ut på arbetsmarknaden (Respondent E, personlig kommunikation).

De nya utbildningskraven på auktoriserade revisorer innebär en möjlighet för revisionsbyråerna att själva utbilda medarbetare till att bli auktoriserade revisorer (Marténg, 2019). Genom att en större del av utbildningen till auktoriserad revisor kan förläggas till revisionsbyråerna, så får dessa möjligheter att anpassa utbildningen till sina behov och önskemål i en högre grad. Detta ställer dock krav på byråerna att utbildningen håller rätt nivå. Kunskapskraven för en auktoriserad revisor fastställs av Revisorsinspektionen (RI, u.å.b).

1.3 Syfte och frågeställning

Syftet med studien är att analysera hur digitaliseringen påverkar olika roller inom revisionsbranschen samt förstå hur revisionsbyråer utbildar och kompetensutvecklar sina medarbetare för att möta den digitala omställningen som pågår i samhället. Studien tar även upp hur den juniora rollen påverkas av den digitala utvecklingen. Uppsatsen utgår därför från följande frågeställningar:

- På vilket sätt påverkar digitaliseringen arbetsuppgifterna för revisorerna?
- Hur arbetar revisionsbyråer med kompetensutveckling av anställda för att klara den digitala omställningen på revisionsrollen?

1.4 Avgränsningar

Avgränsningen som gjorts är att fokusera på att göra intervjuer med auktoriserade revisorer med kontor i Västra Götaland. Det har endast gjorts intervjuer med auktoriserade revisorer från större revisionsföretag som ingår i Big Seven.

1.5 Disposition

För att underlätta för läsaren kommer uppsatsens disposition att beskrivas nedan. Syftet med detta är att göra det lättare för läsaren att få en överblick och att lättare kunna hitta mellan de olika delarna i uppsatsen. Rapporten är indelad i följande sex kapitel:

(1) *Inledning*: I det första kapitlet beskrivs bakgrunden till det valda ämnet, problematiken som identifierats samt syftet med uppsatsen. (2) *Referensram*: Här presenteras tidigare forskning inom ämnet samt hur det används inom revisionen. (3) *Metod*: I detta avsnitt redogörs de metoder som använts inom arbetet för uppsatsen. Till exempel så beskrivs metoden som valts för insamling av data, intervjuer, analyser, sammanställning och tolkning av data. (4) *Analys*: I analysen finns resultaten som framkommit genom intervjuerna med de olika respondenterna. (5) *Diskussion*: Här ställs resultatet från analysen mot de teorier som presenterades i avsnittet om referensramen för uppsatsen. (6) *Slutsats*: I det sista kapitlet redogörs för vilka slutsatser man kan dra av analyserna samt förslag till vidare forskning.

2. Referensram

I detta kapitel kommer revisorns uppgifter, ansvar och vad för utbildning som krävs för att bli auktoriserad revisor att tas upp. Även hur man kan arbeta med att utveckla kompetenser. Dessutom kommer digitaliseringen och dess effekt på revisionsyrket belysas.

2.1 Revisorns uppgifter

Revisorn har en viktig funktion att fylla för de externa intressenterna till ett företag (Eklöv Alander, 2019). Bland de externa intressenterna finns investerare, kunder, leverantörer och myndigheter. Revisorns huvuduppgift är att bland annat granska bokföringen och transaktionerna för sina uppdragsgivare, som är de externa intressenterna till de företag de reviderar. Revisorn kan även ägna tid till rådgivning, dock kan detta ifrågasätta dennes oberoende. Detta kan bli ett dilemma då revisorn inte får ta ställning för sina kunder, men samtidigt kunna ge råd i ekonomiska beslut. Det råder en informationsasymmetri mellan ett företag och deras externa intressenter. De externa intressenterna har inte tillgång till internt material, därför är det revisorns uppgift att säkerställa att alla transaktioner gått rätt till och att de bedömningar som ligger till grund för bokslut är rimliga och korrekta. Genom revisorn kan externa intressenter säkerställa att informationen som de får ta del av är korrekt (Eklöv Alander, 2019). Revisorns roll är att löpande granska ett företags räkenskapsrevision och förvaltningsrevision (RI, u.å.a). Räkenskapsrevisionen innebär en granskning av de transaktioner som sker inom företagets bokföring. Denna ligger i sin tur till grund för företagets årsredovisning, som visar hur företaget presterat det gångna året. Under räkenskapsrevisionen prövar även revisorn hur styrelse och VD tillämpat företagets redovisningsprinciper. Revisorn skall även bedöma större uppskattningar som gjorts av styrelse och VD inför årsbokslutet. Den samlade informationen som ligger till grund för årsredovisningen skall också utvärderas av revisorn (RI, u.å.a).

I förvaltningsrevisionen ingår granskning av styrelsens förvaltning, vilket handlar om huruvida någon i styrelsen eller VD orsakat skada för företaget (RI, u.å.a). Revisorn skall undersöka att ingen försummelse föreligger hos styrelse eller VD samt att dessa inte handlat i strid med bolagsordningen, aktiebolagslagen eller någon tillämplig lag om årsredovisning. Revisorns ansvar är att granska att allt i företaget gått rätt till då det finns risk att företaget gjort något fel utan att vara medvetna om det. För att kunna göra en bedömning om det föreligger någon försummelse eller annan överträdelse som medför ersättningsskyldighet till bolaget så måste revisorn även granska räkenskaperna (RI, u.å.a).

Eftersom revisorn har en stor förståelse för ekonomi kan revisorn också hjälpa företag vid ekonomiska beslut och ge råd i frågor rörande ekonomi (RI, u.å.a). Detta kan vara till stor hjälp även för de företag som inte har revisionsplikt. De företag som har revisionsplikt enligt bestämmelser från 2011 är de som uppfyller två av följande kriterier; har 1,5 miljoner kronor eller mer i balansomslutning, minst 3 miljoner kronor i nettoomsättning samt tre eller fler anställda

(Özcelik, 2015). De företag som inte uppfyller två eller flera av dessa punkter har inget krav på sig att behöva upprätta en revision enligt lag.

Det finns även speciella omständigheter där revisorn har ett ansvar att rapportera till olika intressenter. Dessa omständigheterna kan vara exempel om revisorn misstänker att ett brott har begåtts inom det reviderade företags verksamhet. Dessa brott kan vara t.ex. mutbrott, skattebrott eller bokföringsbrott (RI, u.å.a). I dessa fall har revisorn en skyldighet att anmäla den misstänkte till en åklagare. Om det reviderade företaget är ett kreditinstitut och revisorn finner att överträdelse kring det regelverk som gäller för dessa har överträtts så måste revisorn anmäla detta till Finansinspektionen.

Revision måste även följa god redovisningssed. Detta innebär att det finns vissa krav på revisorn att dokumentera allt i revisionsuppdraget såsom planering, bemanning och hela genomförandet av uppdraget. Även hur revisorn rapporterar och dokumenterar sitt arbete innefattas i god redovisningssed. Enligt aktiebolagslagen (9 kap. 3§ [2005:551]) skall revisionen vara så ingående och omfattande som god redovisningssed kräver (RI, u.å.a).

Vid en revision hinner inte en revisor med att granska alla handlingar som ingår i bokföringen för ett företag. Revisorn väljer då ut ett antal lämpliga stickprov för att se hur bokföringen hanterats under året. Genom dessa stickprov bildar sig revisorn en uppfattning av hur bokföringen utförts (RI, u.å.a).

2.2 Digitalisering

Utvecklingen i industrin de senaste århundradena har skett i större steg. Den första revolutionen var när man började använda sig av ångmaskiner för att driva maskiner i verkstäderna (Hoffman, 2017). Nästa revolution var att använda sig av elektricitet och förbränningsmotorer. Den tredje revolutionen var intåget av datorer och robotar i industrin. Nu står vi inför ytterligare ett steg, nämligen att datorer som styr olika maskiner och processer skall kunna kommunicera med varandra utan mänsklig inverkan. Detta är vad man i dagligt tal brukar kalla "Industri 4.0" (Hoffman, 2017). Man kan se hur stora produktivitetsförbättringar som åstadkommit genom de tidigare revolutionerna, men det kan vara svårt att förstå vilken förbättringspotential som ligger i den nya tekniken. Detta då det mesta av denna potential ligger framför oss (Hoffman, 2017). Tekniken idag går allt mer framåt och enklare uppgifter automatiseras bort mer och mer. Teknikutvecklingen har kommit en lång väg och man har funnit hjälpmedel som har effektiviserat arbetsuppgifter (Kairos future, 2016).

Det finns tre faser som beskriver utvecklingen av teknikens roll i arbetslivet (Kairos future, 2016). I första fasen *förstärker* tekniken processerna, det vill säga hjälpmedel som exempelvis datorer. Medarbetare kan skicka dokument med hjälp av e-post, redigera dokument och använda sig av ordbehandlingsprogram. Fas två handlar om att tekniken *kompletterar* det som ska produceras.

Detta betyder att vissa arbetsuppgifter övertas av tekniken och en del granskning kan skötas i datorsystem utan att man behöver korrekturläsa. I sista fasen så *ersätter* tekniken mer eller mindre arbetsuppgifter helt och fysiskt arbete efterfrågas inte längre. Den fas samhället befinner sig idag är mellan förstärkning och komplettering. Än så länge behöver vi människan i arbetet då den är bäst på att kombinera arbetet med hjälp av datorer (Kairos future, 2016).

Dagens techföretag lägger stora resurser på att försöka förutsäga framtiden genom att utveckla olika algoritmer för detta (Kairos future, 2016). Ett exempel på detta är Amazon som försöker förutsäga vad kunderna kommer att köpa innan de beställt varan. När det gäller redovisningen så kommer intresset för årsredovisningar med gamla siffror troligtvis att minska medan intresset för aktuell information kommer att öka (Kairos future, 2016). Redan idag finns det revisionsfirmor som tar fram vilka poster som skall detaljgranskas vid ett bokslut utifrån en given riskbedömning. Företag som utvecklar programvara till revisionsbranschen arbetar med liknande projekt. Detta kan leda till att i framtiden så får en revisor reda på vilka poster som skall detaljgranskas vid en revision, urvalet av dessa poster har då gjorts av en dator (Kairos future, 2016). En svårighet när det gäller att förutsäga framtiden är att skilja på “science-fact” och “science-fiction” (Hoffman, 2017). Med “science-fact” menas vad man kan åstadkomma med framtida tillämpningar av tekniken, medan “science-fiction” är mer en osannolik vision av framtiden. Att kunna se möjligheter till framtida tillämpningar av tekniken baserat på fakta ger möjligheter till stora förändringar, men samtidigt kan vissa av möjligheterna te sig närmast utopiska givet de referensramar som man arbetar med (Hoffman, 2017).

2.2.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsrollen

Digitaliseringen innebär att revisionsbranschen står inför förändringar. Arbetsuppgifterna kommer att förändras i och med den nya tekniken. Rutinartade arbetsuppgifter kommer att kunna automatiseras. Kunderna förväntar sig också att revisorerna skall hjälpa till med att identifiera risker, lägga mer tid på rådgivning och lägga ett större fokus på framtiden. De anser också att revisorerna måste förstå den tekniska utvecklingen och att de också kan kommunicera bättre med sina klienter (KPMG, 2017). Hoffman (2017) menar däremot att redovisningen står inför mycket större förändringar i och med den nya tekniken. Redovisningen har existerat i över 7000 år och bygger sedan länge på bokföring med dubbla poster. Detta för att kunna identifiera eventuella fel och avlägsna dessa. Hoffman (2017) samt Andersson & Engström (2017) anför bland annat XBRL-baserade strukturerade digitala finansiella rapporter, kunskapsbaserade system och andra tillämpningar av artificiell intelligens samt blockkedjebaserade delad bokföring som källor till förändringar. Hoffman (2017) menar att denna tekniken har en potential att avsevärt förändra redovisningen och den finansiella rapporteringen i framtiden. Detta kommer även innebära att revisionens underlag kommer se annorlunda ut vilket medför en förändring i revisorns arbete.

Automatisering

Enligt en studie av Andersson & Engström (2017) så sker det mycket manuellt arbete i revisionsprocessen. Detta trots att mycket information redan finns i olika datasystem. Exempelvis så laddar klientföretaget upp informationen i en webbportal till revisionsbyrån. Därefter lägger revisionsbyrån in materialet i ett analysprogram. För att sedan få ut en rapport krävs ytterligare manuellt arbete. Slutligen kräver myndigheterna inrapportering, vilket också sker manuellt. Förutsättningarna för en ökad automation finns redan idag, men på grund av att det anses kostsamt att implementera tekniken så har man ännu inte kommit speciellt långt. Digitaliseringen kommer att medföra ett skifte mot ökat utnyttjande av verktyg för dataanalys (Andersson & Engström, 2017). Digitaliseringen innebär också att revisionen får högre kvalitet och blir mer heltäckande.

Realtid

Allt större fokus ligger nu på att göra data korrekt och tillgänglig i realtid. För börsbolag blir rapporteringen utvärderad i realtid. Därför är det mycket viktigt att all rapportering blir rätt när den läggs in (Kairos future, 2013). Exempelvis så är molnbaserade redovisningssystem uppbyggda för att göra bokföring i realtid (Kairos future, 2013). Om man lägger in ett kvitto med hjälp av en applikation så blir den bokförd i realtid. För tillfället måste kvitton lagras separat, då digitala kvitton ännu inte godkänts av lagstiftaren. All denna information som lagras i realtid utgör "big data". Detta handlar om att samla in och analysera stora mängder data. Eftersom alla underlag lagras i realtid så innebär detta också att det blir möjligt att göra redovisning i realtid. I och med detta kan det även skapa möjligheter till att revisionen kan göras allt mer i realtid (Kairos future, 2016).

I en studie som utförts av Andersson och Engström (2017) framkom det att revisorerna inte anser sig ha någon nytta av information i realtid utifrån hur deras revisionsuppdrag ser ut i nuläget, men menar att de måste anpassa sig efter vad företagen efterfrågar. Studien visar på tendenser att tillgång och efterfrågan på information i realtid ökar från kunderna och detta kan innebära att revisorerna måste anpassa sig (Andersson & Engström, 2017). Även Karlsson och Rosendal (2019) anser att utvecklingen går mot att kunderna kommer att kräva mer aktuell information i framtiden, vilket innebär att revisorerna kommer att få anpassa sig till detta. Med stora mängder aktuell information öppnas också nya möjligheter till mer avancerade analyser av data (Karlsson & Rosendal, 2019).

Rådgivning

Kunskapen som revisorn besitter avseende ekonomistyrning kan komma till stor nytta för kunderna. Om efterfrågan på revisionen ändras till följd av att många arbetsuppgifter automatiseras bort eller om lagen ändras så att färre företag berörs av revisionsplikt, så måste revisorn hitta ett annat sätt att skapa nytta för kunderna (Andersson & Engström, 2017). Detta kan då vara genom rådgivning. Företag kommer vilja att revisorn skall vara mer som en partner och bidra till synpunkter som företagsledaren själv inte varit medveten om att de kan förbättra företaget (KPMG, 2017). Även om tekniken kommer ta över många arbetsuppgifter helt så menar Jonas Svensson,

VD på Ernst & Young att tekniken inte kan ersätta den mänskliga kompetensen helt (Istner-Byman, 2017).

Digitaliseringen ger helt nya möjligheter till att förbättra kvaliteten i revisionsarbetet. Samtidigt skapas också nya möjligheter till djupare analyser av det material som revisorn kan få fram ur redovisningssystemen. Detta kan användas till en fördjupad rådgivning av revisorerna. Det är dock viktigt att revisorns oberoende ställning inte påverkas negativt av dessa förändringar (Eklöv Alander, 2019).

2.2.2 Förändring i juniora roller

Historiskt sett har de enklare arbetsuppgifterna utförts av revisorsassistenter. Dock genomgår revisionsbranschen en ökad automatisering (Kairos future, 2013). Automatiseringen innebär att enklare arbetsuppgifter kommer att försvinna. Enligt en studie gjord i USA av Carl Benedikt Frey och Michael A. Osborne så kan så mycket som 47% av jobben ersättas av digital och automatiserad teknik inom 20 år (Kairos future, 2016). De arbetsuppgifter som kommer att automatiseras först är de som är enkla och rutinmässiga.

Enklare arbetsuppgifter, som idag utförs av juniora revisorer i början av sin karriär, kan komma att försvinna i och med automatiseringen (Andersson & Engström, 2017). Det har handlat om rutinmässiga uppgifter som att stämma av olika konton och gå igenom transaktioner manuellt. Detta har varit ett sätt att få förståelse för hur transaktioner går till och hur dessa dokumenteras i olika former av system. Syftet med detta arbete har varit att skapa en förståelse för olika verksamheter och hur transaktioner verifieras mellan olika konton i bokföringen. En konsekvens av att de enklare arbetsuppgifterna försvinner kan bli att revisorsassistenterna kommer att få göra mer kvalificerade arbetsuppgifter (Kairos future, 2013, 2016).

2.3 Kompetens och kompetensutveckling

Den tekniska utvecklingen inom redovisningsområdet påverkar behovet av en ökad kompetens för medarbetarna, så att de kan hantera nya system och arbetsmetoder. Hassall, Dunlop & Lewis (1996) anger fyra olika ansatser i definition av kompetens. Dessa olika ansatser kan tolkas som att kompetens består av kunskap, nätverk, förmåga och färdigheter. Jessup (citerat i Hassall et al, 1996) definierar kompetens till att vara förmågan att prestera mot vedertagna standarder. Detta utvecklas senare till att definiera yrkeskompetens som *“en person som beskrivs som kompetent inom ett yrke anses besitta en repertoar av kunskaper, färdigheter och förståelse som kan tillämpas i en rad olika sammanhang och organisationer”* (Hassall et al, 1996, s. 30).

En viktig sak att förhålla sig till är balansen mellan kort- och långsiktig kompetensutveckling. Detta kallar Axelsson (1996) för planerbart respektive icke-planerbart perspektiv. För att nå framgång måste ett företag kunna hantera båda dessa processer parallellt. Det kan dock finnas en motsättning i relationen mellan dessa perspektiv som gör avvägningen problematisk enligt Axelsson (1996).

Problemet ligger i att den kompetens som efterfrågas på kort sikt inte nödvändigtvis är den som behövs på längre sikt. De kompetenser som behövs på längre sikt kan innebära kunskap inom ett bredare spektrum, som inte nödvändigtvis efterfrågas på kort sikt. Det kan till och med vara så att de olika kompetenserna som efterfrågas står i motsättning till varandra. Enligt Axelsson (1996) är det vanligt inom företag att man utgår från att framtiden kan planeras genom att man sätter upp mål och utarbetar planer därefter. Detta arbetssätt innebär dock en fara, genom att fokusera på den kompetens som behövs i närtid så riskerar man att inte se vad som krävs för att möta framtidens behov. Risken är att man inte kan hantera den förnyelse som krävs på lång sikt. Det är inte möjligt att veta exakt vilken kompetens som det finns behov av i framtiden, det kommer alltid att existera ett visst mått av icke-planerbarhet inom alla verksamheter (Axelsson, 1996).

Kompetensutveckling kan ske successivt (Dall'Alba & Sandberg, 2006). Exempelvis när medarbetare förbättrar sina färdigheter och kunskaper, bland annat genom praktiska tillämpningar på arbetsplatsen. Kompetensutvecklingen kan utgå från de färdigheter och kunskaper som medarbetaren besitter. Att bli bra på ett yrke kräver att man först lär sig de grundläggande färdigheterna och kunskaperna som behövs för det yrke man valt. Om man vill förkovra sig och bli bättre, kan man lära sig mer avancerade färdigheter och kunskaper. En arbetsgivare kan förvänta sig att medarbetarna successivt förbättrar sina färdigheter och kunskaper, både genom formell och informell utbildning. Inte enbart färdigheter och kunskap innefattas i kompetensutvecklingen, utan också hur man hanterar de situationer som uppstår i det dagliga arbetet (Dall'Alba & Sandberg, 2006).

2.3.1 Kompetens och kompetensutveckling hos revisorer

Den viktigaste resursen inom ett revisionsföretag ligger i det mänskliga kapitalet. Revisionsföretagen säljer och förmedlar sin kunskap vidare till sina kunder. Därför blir medarbetarnas kompetens väldigt viktig för ett revisionsföretag. Kompetens kan ses som bestående av fyra komponenter, nämligen kunskaper, färdigheter, förmågor, och nätverk (Hassall et al, 1996). Kompetens består inte enbart av egenskaper som man införskaffat genom utbildning. Genom att förstå praxis inom den bransch som man verkar inom kan man också förvärva färdigheter och kunskap (Dall'Alba & Sandberg, 2006). För en revisor innebär kunskap att man måste känna till lagstiftning och seder för att kunna utföra sitt arbete. En revisor behöver också besitta färdigheter för att kunna attrahera nya klienter, behålla existerande klienter samt att ge råd till dessa. För att kunna göra detta framgångsrikt måste revisorerna kunna marknadsföra sig själv och skaffa nya uppdrag, samtidigt som man försöker få de befintliga klienterna att köpa fler tjänster och därigenom öka revisionsbyråns intäkter. Enligt Hassall et al. (1996) bidrar dessa kunskaper och färdigheter till att skapa en professionell och kompetent person.

Hos en nyanställd revisor är det viktigt att ha tekniska kunskaper och förmågan att arbeta tillsammans i lag (Jonnergård, Stafsudd & Elg, 2010). För att växa in i rollen som revisor behöver en nyanställd också lära sig arbetsrutinerna. Detta underlättas genom att man arbetar i lag, dessutom

får den nyanställde också en bra möjlighet att skapa ett nätverk av kontakter som kan vara värdefullt längre fram i karriären. Det är viktigt att en revisor kan attrahera nya kunder och att vara lönsam. Denna förmåga att utveckla, behålla och attrahera nya kunder blir viktigare ju högre upp man kommer i sin karriär. Genom att ha tillgång till olika informationskällor såsom externa och interna kan revisorn bevara och utveckla sin kompetens. Denna typ av relationer kallas för nätverk och kan se ut på många varierande sätt. Dessa kan påverkas beroende på vilken relation man har till de personer som ingår i nätverket. Exempelvis om man har en nära relation med personerna eller om man bara är en bekant som inte träffas ofta (Jonnergård et al, 2010).

En viktig förmåga som en revisor måste ha är förmågan att kunna värdera och göra bedömningar. Detta är särskilt viktigt då en stor del av en revisors arbete går ut på att bedöma var eventuella risker kan finnas (Hassall et al, 1996). Vid en revision utförs många olika arbetsmoment. Dessa olika arbetsmoment kräver olika kunskaper och färdigheter. Det har gjorts studier på hur revisorns erfarenhet kan påverka bedömningar i olika revisionsfrågor, men dessa studier har då inte visat på några entydiga resultat (Abdolmohammadi & Wright, 1987). Detta kan bero på att erfarenhet kan vara till fördel i vissa fall, exempelvis vid mer komplexa frågor. I andra fall, när det handlar om mer rutinartade och strukturerade frågor, spelar erfarenheten kanske inte lika stor roll (Abdolmohammadi & Wright, 1987).

Åtgärder för att höja kunskapen på såväl individ- som grupp och organisationsnivå benämns ofta som kompetensutveckling. En definition på kompetensutveckling är den som Axelsson (1996) föreslår; ett system av åtgärder som strävar efter att höja en medarbetares, en grupp eller företagets kompetens inom ett visst område. För att åstadkomma denna utveckling kan man utveckla resurser genom utbildning, men man kan också använda sig av befintliga resurser eller andra åtgärder (Axelsson, 1996). Med en sådan bred tolkning kan det innebära att väldigt många aktiviteter som sker inom ett företag faller inom denna ram och kan ses som kompetensutveckling. Inom revisionsbyråerna kan det finnas både formell och informell utbildning. Interna kurser inom revisionsbyrån samt externa kurser som lärs ut till de anställda på revisionsbyrån, kan utgöra den formella utbildningen (Dall'Alba & Sandberg, 2006). Formell utbildning riktar sig till såväl nyanställda revisorer som anställda som varit på arbetsplatsen en längre tid. Syftet med utbildningen för nyanställda är att de skall lära sig yrket, för de som varit anställda en längre tid är syftet att de skall fortsätta att utvecklas. Det informella lärandet sker i det dagliga arbetet och kan exempelvis ske i form av "on the job training". Med detta menas att revisorerna lär sig kontinuerligt genom nya arbetsuppgifter. Detta ger revisorn erfarenhet inom många olika områden. Detta informella lärande kan också ske genom arbetsrotation och mentorskap (Dall'Alba & Sandberg, 2006).

2.3.2 Utbildning enligt Revisorsinspektionen

Digitalisering, automatisering och globalisering har en stor påverkan på revisionsbranschen och sätter revisorns roll i ständig förändring (Marténg, u.å). Detta kräver att de som utbildar sig till

revisorer måste ha en stor bredd av kunskap och specialisering inom det område man vill arbeta med (Marténg, 2019). Sedan 2018 har revisorsinspektionen beslutat om att ändra de utbildningskrav som tidigare fanns på auktoriserade revisorer för att möta denna förändring. Kraven som Revisorsinspektionen har beslutat om är att de tio obligatoriska ämnesområdena enligt föreskrifterna 2 § RIFS 2018:1 “får studeras utanför kandidatexamen och får också studera integrerade i andra ämnen” (RI, u.å.b). Enligt bestämmelserna måste ämnesområde 1–5 studeras på universitet eller högskola. Ämnesområdena 6–10 får studeras på en revisionsbyrå, men kan även studeras på universitet och högskola som tidigare. Dessa ämnen består bland annat av; riskhantering och intern kontroll, räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande, yrkesetik och oberoende (RI, u.å.b).

Detta möjliggör att revisionsbyråerna kan göra upp en egen utbildningsplan som är anpassad efter de nya bestämmelserna. Denna utbildningsplan måste även vara godkänd av revisorsinspektionen och det är viktigt att den är anpassad utifrån revisionsbyråns förutsättningar (Marténg, 2019). Då nya färdigheter efterfrågas genom den nya utbildningsplanen kan det komma att bli enklare för revisionsbyråer att rekrytera den rätta kompetensen. Eftersom yrket är i ständig förändring hoppas revisionsbranschen att de nya utbildningskraven ska möjliggöra att yrket blir mer attraktivt och att antalet sökande ska öka och bli fler (Marténg, u.å). Utbildningsplanen skall återspegla de faktiska förhållandena på revisionsbyrån samt säkerställa att lärandemålen för revisionsområdet fullföljs. Dessa bestämmelser kommer ge möjligheten till fler studenter att via revisionsbyrån läsa till de ämnen som de saknar för att avlägga en revisorsexamen (Marténg, 2019). Det finns nu även möjlighet för de som avlagt sin examen från ett universitet eller högskola i något annat ämne än företagsekonomi att komplettera sin behörighet till en revisorsexamen (RI, u.å.b).

2.3.3 Digital kompetens

Tengblad och Källström (2018) påpekar att den tekniska utvecklingen ställer andra krav på ekonomerna. De måste bli bättre på att förstå teknik. Samhället står inför stora förändringar de kommande decennierna. Lönsamhet skapas i allt högre grad av teknik, som i sin tur måste vara lönsam. Dessutom menar Tengblad och Källström (2018) att teknikutvecklingen kommer att göra mycket stora framsteg de närmaste åren. För att möta denna förändringen behöver ekonomerna bli bättre på teknik, resursteori samt utveckla och förstå redovisningen bättre. Dagens räkenskaper fångar till exempel bara delvis digitaliseringens möjligheter. Därtill saknar man möjligheten att se till de långsiktiga effekterna för aktieägare av beslut som fattas idag. Framtiden kräver att ekonomerna utvecklar dessa brister. Först måste man då inse att dessa brister existerar idag, annars saknas insikten till att göra förbättringar.

Bland framtidens nyckelkompetenser för revisorn kommer IT-kunskap och analytisk förmåga att spela en mer framträdande roll (Andersson & Engström, 2017). Det kommer också att leda till en högre efterfrågan på mer kvalificerad personal eftersom arbetsuppgifterna blir alltmer komplexa.

Samtidigt sker en utveckling mot att enklare uppgifter successivt försvinner då dessa kan automatiseras bort (Andersson & Engström, 2017).

PWC (u.å.) har skapat en applikation där de utbildar sin interna personal men även deras kunder inom digitaliseringen. Den finns även tillgänglig för privatpersoner och alla som vill lära sig mer om digitalisering. Man börjar med att göra en "fitness assessment" där man genom frågor testar på vilken nivå ens kunskap ligger i dagsläget. Genom det får användaren ett "score" som man sedan kan jämföra med sina kollegor eller vänner. För att förbättra sitt "score" väljer man ett av de träningsprogram som de erbjuder. De ligger på 20, 40 eller 60 minuter och man kan välja inom vilket område man behöver förbättras i från deras kunskapsbank. Denna kunskapsbank innehåller 60 olika ämnesområden. Dessa utbildningar sker sedan via videos som exempelvis "Ted talks" eller via artiklar som belyser den kunskap som man valt att förbättra. Genom detta arbetssätt kan användaren "*bli den som har svaren på hur nya tekniker påverkar hur vi lever, arbetar och umgås*" (PWC, u.å.).

Kompetens och kunskap måste hela tiden anpassas till de behov som finns för att kunna utföra en uppgift eller ett arbete på bästa sätt. Den kompetens som en grundutbildning ger är en bra bas, men denna måste hela tiden kompletteras för att hållas ajour med den utveckling som sker. Digitaliseringen ställer ytterligare krav på denna kompetensutveckling, dels eftersom den tekniska utvecklingen går snabbt, men också då den har en stor påverkan på arbetsmetoderna. Kompetensutveckling är särskilt viktigt inom revisionsbranschen, då det är en kunskapsbransch. De säljer sin kunskap till sina klienter och de måste därför ständigt utveckla denna.

2.4 Sammanfattning av teorikapitlet

Digitaliseringen skapar möjligheter att förbättra kvaliteten i revisionen. Detta då man kan analysera stora mängder data istället för att förlita sig på slumpmässiga stickprov (Andersson & Engström, 2017). Samtidigt ger digitaliseringen också möjlighet att arbeta med mer aktuell information. Genom att informationen är mer aktuell är den också värdefullare om man vill använda den till att försöka bedöma framtiden, något som kunderna ser ett behov av (KPMG, 2017). Revisorerna får tillgång till stora mängder data, vilket ger möjligheter till fördjupade analyser av företagets verksamhet. Dessa analyser kan vara av stort värde för kunderna, samtidigt som de ger en möjlighet att öka rådgivningen till kunderna (Kairos future, 2016).

Revisionsbranschen är en kunskapsbransch. Den tekniska utvecklingen, med digital teknik, påverkar revisorernas arbetsmetoder. En viktig nyckelkompetens i framtiden för revisorn kommer att vara IT-kunskap och analytisk förmåga (Andersson & Engström, 2017). Revisorerna behöver också bredda sin kunskapsbas med bland annat mer kunskap om teknik och förändrade redovisningsmetoder (Tengblad & Källström, 2018). För att kunna hantera denna utveckling måste man kontinuerligt kompetensutveckla personalen. Även lagar och regler ändras ofta vilket också måste hanteras med utbildningsinsatser. De ändrade reglerna för att bli auktoriserad revisor, där en

större del av utbildningen förläggs till revisionsbyråerna, ger också möjligheter för revisionsbyråerna att anpassa utbildningen till sina behov (Marténg, 2019). Den tekniska utvecklingen, ändrade lagar och regler samt möjligheterna att lägga en större del av revisorsutbildningen på byråerna leder till att revisionsbyråerna lägger mycket resurser på kompetensutveckling av sin personal.

3. Metod

I uppsatsens tredje kapitel presenteras val av metod och tillvägagångssättet för studien.

3.1 Metodval

Studien kommer anta en kvalitativ utgångspunkt vilket ger utrymme till kartläggning av företeelser via tolkningar och ord. (Bryman & Bell, 2017). Intervjuer kommer att göras med auktoriserade revisorer på revisionsbyråer i Göteborg för att klarlägga revisorernas perspektiv på kompetens samt hur digitaliseringen påverkar deras yrke. Genom att anta en kvalitativ metod, kan studien beskriva hur ett antal revisionsbyråer arbetar med kompetensutveckling idag och hur de arbetar för att möta digitaliseringen som pågår. På detta sätt kan rapportens syfte kartläggas (Bryman & Bell, 2017).

Studiens ämne har valts då författaren ville undersöka hur digitaliseringen påverkar revisionen och även hur revisionsbyråerna jobbar med att utveckla de kunskaper som krävs. Detta ansågs vara ett aktuellt ämne då digitaliseringen ständigt utvecklas och därigenom påverkar samhället. Genom litteratursökningen framgick det att digitaliseringen är något som påverkar revisionsrollen och studien har därför analyserat sambandet mellan digitalisering och revisionsyrket.

Valet av att studera större revisionsbyråer hänger samman med att de har större resurser att arbeta mer digitalt, dessutom strävar dessa byråer att ligga i framkant av utvecklingen. Trots att de valda byråerna ingår i Big Seven så ger uppsatsen diversifierade svar mellan Big Four och den resterande byrån. Detta kan dock bero på den enskilde respondentens uppfattningar inom byrån, ett sätt att förbättra validiteten kan vara att göra fler intervjuer från samma byrå. En annan faktor som även kan förbättra validiteten är om de resterande byråerna i Big Seven intervjuas. För framtida forskning hade det varit intressant att analysera skillnaden mellan större och mindre byråer.

Uppsatsen antar en abduktiv forskningsansats vilket är en växelverkande process. Med detta menas att uppsatsen rör sig mellan teori och analys. Den valda teorin anpassade sig utifrån hur analysen växte fram. Därmed ändrades referensramen under studiens gång (Bryman & Bell, 2017).

3.2 Litteratursökning

Utifrån det valda ämnet har primärkällor samlats in för att bygga teorin. För att hitta relevanta källor som beskriver problemområdet användes Google Scholar och Göteborgs universitets databas. Genom att använda sökord som "digitalisering" "revisorsrollen" "revision" "audit" "auditing" "kompetensutveckling" "kompetens" och "kunskap" hittades relevanta artiklar. Även rapporter som beskriver kompetensutveckling inom revisorsyrket och hur digitaliseringen påverkar yrket hittades. De primärkällor som ligger till grund för uppsatsen är Kairos futures rapport på uppdrag av FAR, "Nyckeln till framtiden", KPMGs samarbete med Forbes insight, "Audit 2025" samt Revisorsinspektionens hemsida. För att stärka den teoretiska bakgrunden har även artiklar som Andersson och Engströms artikel i tidningen Balans, "Digitalisering och automatisering av

revisionen – Hur påverkas branschen?” samt Istner-Bymans intervju med Ernst & Young VDn, Jonas Svensson, "Revisionsrollen kommer att förändras" använts. Utöver dessa har kompletterande böcker, artiklar samt elektroniska källor använts för att styrka underlaget. Genom att använda flera olika källor kunde autenticiteten av materialet säkerställas. (Bryman & Bell, 2017)

3.3 Urval och tillvägagångssätt

Studien bygger på fem intervjuer med auktoriserade revisorer från tre olika större byråer lokaliserade i Göteborg. Dessa intervjuer har gjorts för att kunna skaffa riklig information om det valda ämnet. På grund av den rådande situationen med COVID-19 är intervjuformen begränsad till telefonintervjuer samt Microsoft teams och är därmed anpassad utifrån respondenternas önskan. Ett målstyrt urval av respondenter har gjorts. Med detta menas ett icke-slumpmässigt urval då respondenterna valts ut av författaren för att få ett så tillförlitligt resultat som möjligt (Bryman & Bell, 2017). Genom att intervjua auktoriserade revisorer från olika byråer möjliggjorde det att svaren inte kunde vinklas och påverkas av varandra. Därmed ökar trovärdigheten och reliabiliteten (Bryman & Bell, 2017). Att säkra reliabiliteten i en kvalitativ studie är svårt eftersom det inte finns exakta verktyg och variabler att använda som i en kvantitativ studie (Patel & Davidson, 2011). Något som kan ses som problematiskt är att tre av fem respondenter är från samma byrå vilket kan komma att påverka resultatet. Det är viktigt att ta i beaktning att majoriteten av svaren kan komma att vinklas till vad den specifika revisionsbyrån har för inställning till det valda ämnet. En av de tre respondenterna arbetade dock på en annan avdelning inom företaget, därmed kan denne ha en annan syn på digitaliseringen.

Beslutet att använda fem intervjuer som bakgrund för analysmaterialet gjordes på grund av den respons författaren fick av de som hade möjligheten att ställa upp för en intervju. Detta var även anledningen till att tre av respondenterna representerade samma revisionsbyrå. Det gjordes ett utskick till tio möjliga intervjuobjekt på mejl, med dessa gav tyvärr inte någon respons. Detta begränsade då analysmaterialet. Den rådande situationen, med COVID-19, kan ha varit en bidragande faktor till att så få hade möjlighet och tid att ställa upp för en intervju.

Bryman & Bell (2017) menar att det är viktigt att lyssna aktivt hela intervjun för att inte missa viktig information. Eftersom uppsatsen bara hade en författare gjordes intervjuerna av endast en person. Hade det varit fler personer med på intervjutillfällena hade det möjliggjort att en kunde anteckna medan den andra skötte intervjun och fokuserade på frågorna. Eftersom detta inte var möjligt gjordes inspelningar av varje intervju för att intervjuaren skulle kunna lyssna aktivt under hela intervjun. Detta möjliggjorde att intervjuaren kunde fokusera på frågorna och de följdfrågor som uppkom under intervjun. Intervjun var semistrukturerad och en intervjuguide fanns för att intervjuaren inte skulle missa något av det valda ämnet. Med en semistrukturering fanns det då möjligheter att ställa följdfrågor baserat på intervjuobjektets svar (Bryman & Bell, 2017). Eftersom alla intervjuer transkriberades i sin helhet minskade också risken för eventuella misstolkningar av respondenternas svar.

Urvalet av respondenter baserades på de som ansågs ha en kunskap kring det valda ämnet. Intervjuerna pågick mellan 30-60 minuter per intervju, vilket ansågs tillräckligt utifrån de intervjumaterial som åstadkommits under den tidsperioden (Bryman & Bell, 2017). I och med att svaren som samlats in vid dessa tillfällen var nyanserade och välutvecklade så ansågs detta vara tillräckligt för att bygga upp en analys och diskussion utifrån tolkningarna som gjorts.

Följande respondenter som genomfört intervjuer:

Figur 1. Respondentschema

Respondent	Revisionsbyrå	Roll	Antal år i branschen	Kontor	Datum för intervju
Respondent A	BDO	Auktoriserad revisor	13 år	Göteborg	2020-04-24
Respondent B	Ernst & Young	Auktoriserad revisor	9 år	Göteborg	2020-05-07
Respondent C	Ernst & Young	Auktoriserad revisor	18 år	Göteborg	2020-05-13
Respondent D	PWC	Auktoriserad revisor	22 år	Göteborg	2020-05-13
Respondent E	Ernst & Young	Auktoriserad revisor	9 år	Göteborg	2020-05-14

3.4 Etiska aspekter

För att följa de principer som Bryman & Bell (2017) tar upp med en forskning kommer varje respondent få syftet och frågeställningarna presenterat för sig innan intervjun. De får även information om en del av frågorna innan för att kunna förbereda sig och därmed följa informationskravet (Bryman & Bell, 2017). Detta gör att respondenterna tydligt vet vad som kommer tas upp på intervjun och vad som är ändamålet med studien. I introduktionen blev varje respondent informerad om att de kan avbryta intervjun om så önskas. Detta är för att samtyckeskravet ska följas och respondenterna inte ska behöva fortsätta intervjun mot sin vilja (Bryman & Bell, 2017). Konfidentialitets- och anonymitetskravet har följts genom att varje respondent blev informerad i början på intervjun att de kommer vara anonyma men att deras arbetsplats uppges om så skulle viljas. Vidare kommer inga namn eller personuppgifter finnas tillgängliga för obehöriga utan endast användas i forskningssyfte. Därmed kommer det så kallade nyttjandekravet att följas (Bryman & Bell, 2017). Slutligen är intervjuguiden formad för att inga ledande frågor ska förekomma under intervjun och att inga falska förespeglingar ska ges. Detta syftar till att respondenterna inte ska bli styrda av författaren genom vinklad eller felaktig information.

3.5 Tolkning av analysmaterial

Genom en bearbetning av intervjumaterialet ställt mot temat på uppsatsen och de frågeställningar som skulle besvaras så uppkom analysen. Detta genom att analysera de frågor som lyftes fram i intervjuerna och sedan kopplas samman med de likheter som ställts i teorin (Patel & Davidson, 2011).

Eftersom författaren inte kunde fokusera på att anteckna under intervjuerna så gjordes en transkribering av inspelningarna. Efter att intervjuerna transkriberats så skickades intervjuvaren ut intervjuobjektet för korrigerings av feltolkningar samt ändringar som intervjuobjektet ansågs vilja göra. Detta för att kunna säkerhetsställa att det som sagts i intervjuerna var tolkat på rätt sätt och att författaren inte missade något som var av stor relevans (Bryman & Bell, 2017). Sedan delades även analysen in i olika delar utifrån de svar som respondenterna gav som kopplades ihop med frågeställningarna.

Den analysnivå som används för tolkningen av intervjumaterialet är på individnivå då intervjuerna skedde med endast en revisor i taget. Det ligger även på organisationsnivå då den enskilda byråns åsikter och ställning framkommer indirekt i vissa intervjuer. Analysmodellen som används är innehållsanalys. Den går ut på att hitta samband från respondenternas svar och ställa dessa mot teorikapitlet. Innehållsanalysen är en tolkande ansats där svaren från respondenterna, med deras egna ord, sammanställts och jämförts som underlag för analysinsamlingen (Bryman & Bell, 2017).

4. Analys

I detta kapitel kommer de svar som erhållits under de fem intervjuerna att presenteras. Det är en sammanfattning av det som framkom under transkriberingarna och som ansågs ha mest relevans för frågeställningen. Texten är uppbyggd för att avspegla respondenternas ord och uttryck där vissa omskrivningar gjorts för att bättre passa in i sammanhanget.

4.1 Digitaliseringens påverkan på revisionsbranschen

4.1.1 Definitionen av digitalisering

Den tekniska utvecklingen går framåt med stora steg. Framförallt gäller detta informationshanteringen i företagen. Denna utveckling mot mer digital information påverkar även vilka förutsättningar och möjligheter som föreligger vid revision. Tolkningen av vad definitionen av digitalisering innebär kan skilja sig åt beroende på individens erfarenhet och referensramar. Digitalisering är ett väldigt brett ämne och uppkommer i många sammanhang. Det finns med naturligt i vardagen för de allra flesta personerna men används på väldigt olika sätt. I revisionsyrket kan det exempelvis innebära de analytiska verktygen som möjliggör att man kan ta in en större del av data från företag än vad man kunnat göra tidigare (Respondent B).

För andra innebär digitaliseringen att man gått från pärmar med papper till att förvara alla dokument i portaler och mappar på datorn. (Respondent A & D). Det är en teknik som ger möjlighet att utveckla arbetsmetoder och processer för att skapa värden och effektivitet (Respondent D). Digitaliseringen är en utveckling som sker successivt över tiden, som skapar nya möjligheter i och med att nya program och metoder utvecklas. Det handlar om att i största möjliga mån, hantera information utan manuell påverkan.

4.1.2 Förändring av revisorsrollen

Kunders förväntningar

Då mognaden i digitaliseringen skiljer sig åt mellan de flesta kunderna så blir även arbetssättet för revisionsbyråerna annorlunda (Respondent E). Det krävs att man kan möta den digitaliseringsgrad som kunden har. Eftersom de flesta revisionsbyråer har många kunder, med varierande mognadsgrad när det gäller digitalisering, måste de hela tiden anpassa sitt arbetssätt till kundens förutsättningar. Samtidigt som förändringen av revisionsarbetet pågår med de kunder som arbetar digitalt finns det också kvar ett stort antal kunder som ännu inte ställt om sitt arbete till digitalt. Här arbetar man på det gamla sättet med slumpmässiga stickprov i revisionen (Respondent B & E).

“De större kunderna, som har en mer digital agenda, kommer ju ställa krav på att revisorerna kan följa den digitala agendan. Detta kräver att vi ligger i framkant till att fortsätta utveckla våra processer och olika lösningar” - (Respondent C).

Kunderna förväntar sig att revisionsföretagen hänger med i utvecklingen för att möta deras krav och förväntningar (Respondent A, B, C, D & E). Eftersom revisionsbyråerna arbetar för att utföra tjänster åt sina kunder måste de anpassa sitt arbete utifrån vilka resurser och förutsättningar respektive kund har. Eftersom revisorn även måste förstå kundens transaktioner måste de vara väl införstådda med verksamheten och därigenom även förstå de affärssystem som kunderna använder sig av. Vissa större kunder kan ha egna IT-avdelningar som anpassar sina affärssystem utifrån deras behov. Detta kräver då att revisorn förstår sig på informationen som skall granskas (Respondent B).

Det är också viktigt att man skapar nytta för kunderna så att de känner att de får tjänster som de har ett behov av, inte bara att revisionen är något nödvändigt som de måste göra (Respondent D). När man behöver lägga mindre tid på de manuella arbetsmomenten så får man mer tid åt exempelvis analyser. Detta bidrar att man får mer tid för värdeskapande diskussioner med kunderna (Respondent E).

I dagens samhälle finns ett ökat misstroende rent generellt med "fake news" och bedrägerier. Revisorns roll är att vara oberoende och objektiv, kunderna skall kunna lita på att det som revisorn gör är riktigt och korrekt. En revisor har ingen egen vinning i hur arbetet utförs. Att vara revisor är ett förtroendeyrke. Så behovet av "trust" och "assurance" tjänster som revisorerna bidrar med och levererar kommer troligtvis göra att det alltid finns ett behov av revisorer. (Respondent D).

Smartare dataanalyser

Den nya tekniken med digitalisering ger möjlighet att arbeta med mer heltäckande och smartare analyser av kundernas data (Respondent B, C, D & E) I dagsläget arbetar många av de större revisionsföretagen med att hämta in hela huvudböcker från kunderna via sina respektive portaler. Portalen utgör ett gränssnitt mellan kundföretagen och revisionsbyråerna. Genom att revisionsbyråerna kan få tillgång till kundernas data i portaler, kan de samla in en större mängd av data än innan (Respondent E). Innan behövde de åka ut till kund och kolla igenom pärmar med data och chansen att missa material var då större. Tidigare gjordes urvalet med slumpartade stickprov och man gick igenom tillhörande dokumentation för att se att den var korrekt. Nu har man möjligheter att analysera hela huvudboken, inte enbart slumpartade stickprov.

Genom att analysera större transaktionsflöden kan man identifiera de transaktioner man tycker avviker från det normala mönstret. Man kan då lättare identifiera om det är något som är fel, vilket ger en högre kvalitet på revisionen (Respondent B). Genom att man analyserar flöden baserat på det elektroniska underlaget får man också en större förståelse för verksamheten och kan också se risker i kundens verksamhet, därigenom skapar man mervärde för kunden (Respondent C). Metoderna för revisionen förbättras också i och med digitaliseringen. Ernst & Young inför nu någonting som de kallar för en digital revisionsmetod, "global audit methodology". De får då en

digital arbetsmetod som de större kunderna kan använda, där de kan utgå från datan när de tittar på risker och lägger upp arbetet (Respondent C).

Andra roller

De flesta som anställs till revisionsföretagen har någon form av ekonomiutbildning (Respondent A, B, C, D & E). Man tittar inte enbart på utbildningen utan väger också in social kompetens och hur man fungerar i team. En del företag använder sig av "case" kvällar för att se vilken roll de olika kandidaterna tar i teamet samt hur de fungerar i att arbeta i grupp (Respondent D).

Utvecklingen med ökad digitalisering innebär också att revisionsföretagen behöver förstärka sin kompetens med bland annat systemingenjörer och IT-specialister (Respondent C, D & E). Vid revisionen arbetar man i team med olika experter som till exempel ekonomer, skatteexperter och IT-specialister (Respondent D).

Rådgivning

Revisorns roll har förändrats under de senaste åren, vi har en viktig roll att spela som rådgivare för våra kunder för att de ska göra rätt från början. När man ger rådgivning till kunderna innan beslut ska tas underlättar det även arbetet i efterhand. Man kan då se till att färre fel har skett från början och man behöver därför inte rätta allt i efterhand (Respondent, D).

Då kravet för revisionsplikt tagits bort hos de allra minsta kunderna måste revisorerna skapa en annan typ av nytta för att behålla dessa kunder (Respondent A). Rådgivning kan då vara en annan typ av nytta som de fortfarande är behov av för att ha kontroll över sin ekonomi och sina data. Även för de kunder som har revisionsplikt så gör en del datasystem att man får arbete gjort "gratis" och man slipper lägga lika mycket tid på de som innan var manuella moment (Respondent E). Detta kan också påverka att revisorerna har mer tid till rådgivning och att analysera de beslut som företag kan tänkas ta.

Ett annat område som revisorn kan bidra med är förslag på effektivisering samt benchmarking mot andra företag och liknande (Respondent B). Detta då de i sitt arbete kommer i kontakt med många olika företag, och kan därigenom se möjligheter till förbättringar och effektiviseringar som andra företag genomfört.

Revisorns roll är en roll och rådgivningsrollen är en annan, ibland krockar dessa. I och med effektiviseringar inom revisionen så ser företagen i revisionsbranschen att det finns mer tid som man kan ägna åt rådgivning (Respondent E). Men eftersom revisorn också ska vara oberoende och inte ta ställning för företaget kan dessa roller krocka anser vissa. I större revisionsuppdrag krävs det dock flera olika roller för att man ska få ut den mesta revisionen, även rådgivningsrollen (Respondent D).

Lagstiftare har svårt att se att man kan förena rollen som revisor med en rådgivande roll. De ser en konflikt i att jobba proaktivt med sina kunder och se till så att de gör rätt från början och sedan mer reaktivt att göra revisioner och vara med "compliance" revisor (Respondent D). Revisorns huvuduppgift är att säkerställa riktigheten i det som skett inom företaget så att utomstående intressenter kan lita på informationen som delges. Om man som rådgivare involveras i beslut för företaget kan revisorns opartiskhet ifrågasättas. Lagstiftaren ser till externa intressenters behov, inte vilka affärsmöjligheter revisionsföretagen ser. Respondent C påpekade att revisorerna har ett uppdrag från ägarna, det är deras intressen som revisorn skall ta tillvara.

4.1.3 Förändring i den juniora rollen

De uppgifter som en junior revisor får göra är oftast enklare och mer rutinmässiga. Digitaliseringen innebär att enklare arbetsuppgifter kan automatiseras. I och med att de allra enklaste och mest rutinmässiga arbetsuppgifterna automatiseras bort skapas möjligheter till att man tidigare i sin karriär får göra uppgifter som uppfattas som mer utvecklande (Respondent D & E). Tidigare var risken att man satt med en begränsad del information och såg inte helheten, så det är en fördel att man nu får möjligheter att se helheten tidigare (Respondent C).

Automatiseringen leder till att man tidigare i yrket får en större analytisk bild istället för som tidigare att man sitter och prickar av. Detta gör ju att de krävs en liten mer förståelse för verksamheten och det kräver mer analytisk tänkande än vad det tidigare gjorde de första åren (Respondent B). Eftersom de juniora medarbetarna tidigare får ägna sig åt mer analytiska uppgifter så ställer detta också högre krav på de seniora medarbetarna som handleder och coachar dem (Respondent B, C & D).

"Samtidigt får man inte glömma bort att revisor är ett erfarenhetsyrke, så det är svårt att komma direkt från skolan och komma in och ta sig an de mer komplexa uppgifterna" - (Respondent D). Oavsett utbildning så måste man arbeta upp en erfarenhet i yrket genom praktiskt arbete inom revisionen, man kan inte lära sig allt i skolan. Denna praktiska erfarenhet får man genom det dagliga arbetet med "on the job training". Det skapas även möjligheter med att man tidigare i sin karriär kan göra uppgifter som uppfattas som mer utvecklande. Från skolan får man de teoretiska kunskaperna. När man sedan börjar arbeta ligger det på handledarnas ansvar att komma in i yrket och att lära sig göra en revision på rätt sätt. *"Det ser nog annorlunda ut nu också än vad de gjorde för 10 år sen"* - (Respondent A). Man kan ha haft lite mer tålmod att de nyanställda lär sig efter hand och varit mer noggrann då det inte fanns något datorsystem som kunde kontrollera om det blev fel. Idag så får de nyanställda snabbt börja arbeta i system som de kanske inte har så stor kunskap om (Respondent A).

En fördel för de yngre som börjar är att de oftast är lite i framkant och har en hel del digital kunskap med sig från början. Detta underlättar när de ska in i olika datasystem och jobba. De som kommer direkt från skolan har de en hel del teoretisk tänkande med sig. Det gäller att ställa om till lite mer

praktiskt arbete, det är också en av anledningarna till varför man börjar så tidigt med utbildningarna vi har på byrån (Respondent E).

4.1.4 För- och nackdelar med digitalisering

Fördelar

Digitaliseringen påverkar revisionen positivt på många sätt. Det möjliggör att man kan göra mer heltäckande analyser av transaktionsflödena inom ett företag. Istället för att ta slumpmässiga stickprov täcker man alla transaktioner i analysen. Därigenom höjer man kvaliteten på revisionsarbetet och gör revisionen mer relevant för kunden (Respondent C & D). Man får tillgång till ännu mer data nu än vad man fick tidigare när allt låg i pärmar. Detta möjliggör att man kan upptäcka fel lättare istället för att man hittar dem vid slumpade stickprov. Även detta medför att revisionen får bättre kvalitet. Tidigare utgick man från att leta efter saker som kunde vara fel, medan man nu letar efter saker som ser fel ut (Respondent B).

Eftersom man arbetar i en datormiljö kan man utföra arbetet oavsett var man befinner sig fysiskt. Så länge man har tillgång till de system där databearbetningen sker kan man koppla upp sig oavsett om man sitter på kontoret eller ute hos kunden. På så sätt blir man mer flexibel och man behöver inte sitta ute hos kunden för att utföra arbetet eller få tillgång till dokumenten fysiskt. Digitaliseringen kan också öka effektiviteten på så sätt att man inte behöver göra en hel del förarbete innan man åker ut till kunden för att kolla i deras pärmar (Respondent D & E). Detta möjliggör också att en del av revisionen kan ske i systemet, man behöver inte boka in ett möte med kunden då båda parter kan träffas.

Att utföra analyserna med hjälp av dataprogram ökar också effektiviteten i arbetet. Man kan utföra revisionen på kortare tid med detta hjälpmedel (Respondent B). Även fast regelverk har ökat komplexiteten och det är fler saker man ska ta hänsyn till så tycker de flesta att allt ändå går snabbare (Respondent B, C, D & E). Andra argumenterar att det tar lika lång tid som innan trots att digitaliseringen gjort allt snabbare. Det är mycket mer komplext i dagsläget och så många regler att ta hänsyn till att det saktar ner revisionen till den nivå som var innan (Respondent A). Att det finns olika upplevelser och uppfattningar inom detta kan bero på hur långt respektive byrå har kommit med sin digitala utveckling, samt även hur långt framme deras kunder är med sin digitalisering. De som upplevde att det gick snabbare jobbar på revisionsbyråer som ingår i Big Four och är stora på en global nivå. Dessa byråer jobbar också väldigt mycket på att vara i framkant med sin digitala utveckling.

En stor fördel med en digitaliserad revision är att risken för slarv- och mänskliga fel minimeras. Dock uppkommer det en annan typ av risk med ökad digitalisering, det är ökad risk för systematiska fel. (Respondent E). Systematiska fel brukar vara lättare att hitta jämfört med slarvfel, eftersom slarvfel vanligtvis är av engångskaraktär medan systematiska fel återkommer och ofta har ett mönster. Det kan dock hinna bli många fel innan man upptäcker att det blivit fel då systemet

fortsätter på per automatik. Detta kan då komma att kräva att man övervakar alla system kontinuerligt så att man kan upptäcka systematiska fel i tid.

Nackdelar

En nackdel med digitaliseringen är risken för att systemen skall bli "hackade", den så kallade "cyberrisken". "...när allt ligger i datorer är man extra sårbar ifall informationen hamnar i orätta händer..." - (Respondent D). Det är också viktigt att de transaktioner som man har i sina böcker inte kan manipuleras av "hackare". Det gäller att säkra upp informationen så att obehöriga inte kan komma åt den. Systemsäkerheten är ett viktigt område att ha fokus på när digitaliseringen ökar (Respondent C & D). Även integritetsfrågor som exempelvis GDPR kan vara ett problem då digitaliseringen ökar. Det finns restriktioner på vilka persondata som man får lagra i olika system och man måste vara extra varsam på vilka uppgifter man sparar (Respondent D).

Digitaliseringen innebär också att transaktionsflödena blir mer abstrakta. Det kan då vara svårt att hänga med och förstå dessa flödena, eftersom de endast existerar i systemet (Respondent C). Mycket av revisionen går ut på att testa systemen och data. Man måste exempelvis testa applikationerna och göra vissa stickprov för att kontrollera att transaktionerna hanteras korrekt i systemen. Om det rör sig om stora standardsystem behöver man bara göra några få kontroller (Respondent E).

Den tekniska utvecklingen går också snabbt med nya datasystem och applikationer som man måste behärska och förstå. För att hänga med i utvecklingen av de nya systemen behöver man kontinuerligt uppdatera sig på de nya verktygen för att hålla sig ajour, vilket ställer krav på kontinuerlig kompetensutveckling även om man varit med en längre tid (Respondent B & C).

Att arbetet numera bedrivs till stor del i datormiljö innebär också en risk att man tappar en del av den värdefulla kundkontakten. Man behöver inte sitta ute hos kund för att göra jobbet, då kan kontakten med kunderna bli sämre (Respondent B). Många kunder värdesätter ganska högt för att få en personlig kontakt, att de känner att de får en hög service i arbetet. Man ska inte tro att man bara kan jobba in i en portal och ändå ha nöjda kunder (Respondent A).

Då enklare uppgifter automatiseras och de juniora medarbetarna tar sig an mer komplexa uppgifter så gäller det att de är mogna för detta. Det kan vara en risk att de juniora medarbetarna får uppgifter som är för komplexa innan de är mogna för det, men här ligger en stor del av ansvaret på handledarna som skall coacha och stötta i arbetet (Respondent B).

4.2 Kompetens och kompetensutveckling

4.2.1 Rekryteringens anpassning till digitaliseringen

Generellt sett rekryterar revisionsbyråerna ekonomer till revisorsassistenter. Dock så rekryterar de också en del specialister. Dessa kan arbeta i en mer central funktion, men man kan också använda sig av specialistkompetens i de olika revisionsteamerna. De flesta anställer en stor bredd av kompetenser medan man fortfarande ser IT-kunskap som en specialistkompetens (Respondent B, C & D). Utvecklingen går mot att man anställer fler systemvetare och dataingenjörer (Respondent E), men deras placering är oftast mer central inom organisationen.

Dagens unga medarbetare anses generellt sett ha en stor kunskap kring IT och digitala applikationer, man har lätt för att ta till sig nya saker. De är inte rädda för att arbeta med nya komplexa system utan kommer snabbt in i arbetet. Detta underlättar när de börjar arbeta med nya datasystem och applikationer (Respondent D & E).

4.2.2 Egenskaper vid rekrytering

Vid rekryteringen av nya medarbetare tittar man inte enbart på akademisk kompetens, såsom betyg och vilka kurser man har läst. Man lägger också en stor vikt på de sökandes sociala kompetens och hur de fungerar att arbeta i team. Revisionsyrket är ett lagarbete, därför är det viktigt att medarbetarna har en bra social kompetens. Man möter också kunder och måste hantera kundrelationen på ett bra sätt. Vissa revisionsbyråer använder sig av "case" kvällar där de bjuder in olika kandidater och ser hur de arbetar i team samt vilka roller de tar i ett teamarbete (Respondent A & D).

Till stor del sker rekryteringarna på personlighet, man vill ha en mångfasetterad personal och att inte alla är helt likadana. Detta skapar en bättre dynamik (Respondent B & C). En viktig egenskap som man letar efter vid rekrytering är ambition och drivkraft (Respondent C & E).

Sedan är det också meriterande om man har jobbat mer praktiskt med ekonomi innan man tar anställning på en revisionsfirma. Detta gör att man lättare förstår arbetsflödet hos kunderna, och inte bara tänker teoretiskt. De som har jobbat med redovisning innan kan ha lättare för att snabbare komma in i rollen då man fått mer praktiskt tänkande i att arbeta än det teoretiska tänkandet man får i skolan. Det handlar mycket om att man är flexibel och snabb på att lära sig nya saker (Respondent B & E).

4.2.3 Utbildning för juniora roller

Utbildningen är som mest intensiv de första fem åren, då man går från revisorsassistent till att bli auktoriserad revisor (Respondent D & E). Man följer en utbildningstrappa med olika kurser som förbereder till revisorsprovet, bland annat kurser i revisorsmetodik (Respondent E). Kurserna i

denna plan är anpassade till vilken bakgrund man har, det vill säga att man lägger upp en “skräddarsydd” plan för varje medarbetare (Respondent C). Efter att man avlagt ett godkänt revisorsprov kommer man fortsatt behöva göra vissa utbildningar eftersom arbetsmetoder, system samt lagar och regler hela tiden utvecklas. Man satsar mycket på att utveckla kompetensen hos sina medarbetare eftersom man är ett företag som förmedlar kunskap till sina kunder (Respondent B).

Sedan 2018 har revisorsinspektionen en annan utbildningsplan än tidigare. Denna innebär att en större del av utbildningen till auktoriserad revisor kan ske hos revisionsbyråerna. Denna förändring är såpass ny att respondenterna inte märkt någon skillnad när det gäller kompetensen hos de nyrekryterade (Respondent A & E). De flesta som börjar har någon form av akademisk utbildning och följer en individuell plan för att bli auktoriserad. Man kompletterar med de kurser som saknas inför revisorsprovet. Tidigare var man tvungen att göra de akademiska kompletteringarna som behövdes på universitet, nu finns möjligheten att göra detta internt på revisionsbyrån (Respondent B & E).

Förutom ett antal kurser så arbetar man mycket med “on the job training”, det vill säga att man tillämpar sina kunskaper och färdigheter praktiskt genom att ingå i olika revisionsteam och arbeta med seniora medarbetare som har erfarenhet och kan utveckla de yngre (Respondent D).

Utbildningen i de digitala verktygen äger rum på revisionsbyråerna. Detta då tekniken hela tiden genomgår förändring och byråerna använder olika system. Hade denna utbildning legat på universitet och högskolor finns det en risk att de digitala verktygen som studenterna lärt sig redan varit inaktuella när de kommer ut på arbetsmarknaden (Respondent E).

4.2.4 Kompetensutveckling

Revisionsbranschen är en kunskapsbransch, i grunden är det kunskap man säljer (Respondent D). Medarbetarnas kompetens är central, därför är det viktigt att ständigt utveckla medarbetarna med mer kunskap. Revisionsbyråerna utbildar sin personal kontinuerligt. Den mesta utbildningen sker internt, endast vissa specialistutbildningar görs även externt. Kompetensutvecklingen ses som en investering i de anställda (Respondent D).

Behovet av att vidareutbilda personalen kan ha olika drivkrafter. Det kan röra sig om nya regler och förordningar, men det kan också handla om nya arbetsmetoder och system (Respondent C). Därför satsar företagen mycket på kompetensutveckling. En del företag lägger runt 40 timmar per år på detta, andra lägger ännu mer. Utbildningen är väldigt behovsanpassad, man utbildar på det som efterfrågas i det dagliga arbetet och varvar teori med praktik (Respondent A).

Ett viktigt område som fokuseras är att öka den digitala mognadsgraden. För närvarande håller PWC på med en stor investering för att öka den digitala mognadsgraden hos sina anställda men även deras kunder. De har utvecklat en kunskapsapplikation som kallas “digital fitness”, som

strävar till att öka förståelsen för de digitala systemen (Respondent D). Både kunder, anställda och externa intressenter har tillgång till applikationen och kan använda denna för att testa sin digitala mognadsgrad.

4.3 Framtidens revision

4.3.1 Efterfrågan på revisionen

I och med att revisionsplikten ändrats så att mindre aktiebolag inte har revisionsplikt så har efterfrågan på revision minskat bland denna typ av bolag. Att kravet på revisionsplikt tagits bort innebär dock inte att behovet av en revisor försvunnit. Dessa företag kan vara i behov av stöd i ekonomiska frågor. I och med att revisionsplikten försvunnit har myndigheterna förenklat barriärerna för nystartade bolag (Respondent B & E). Men eftersom detta också är en politisk fråga som styrs av flera lagar så tror de flesta respondenterna att gränsen inte kommer höjas, så att ännu större företag kan slippa revisionsplikten, i framtiden. Efterfrågan på en mer komplex analys av data och tolkandet av dessa data kommer troligtvis att öka i framtiden (Respondent A & E).

En förväntan inom revisionen har varit möjligheterna till revision i realtid. Tekniken medger att man gör revision på material som är mer aktuellt, istället för att granska huvudböcker som redan stängts. Det kan gå mycket snabbare och att man kan verifiera siffror mer i realtid och inte efter en kvartalsrapport (Respondent C). Om man skall arbeta med informationen i realtid så måste man kunna vara inne i kundens system för att omedelbart kunna kontrollera verifikationerna (Respondent B). Med digitaliseringens möjlighet skulle man till en viss grad kunna göra en revision på delar av en årsredovisning, så att man kan säkra revisionen i realtid (Respondent D).

Eftersom revisionen är lagstadgad i dagsläget och det inte finns några indikationer på att detta kommer ändras, så kommer troligtvis inte heller efterfrågan att påverkas av digitaliseringen (Respondent B). I och med att revisionen blir mer digitaliserad så leder det även till att den effektiviseras och tar kortare tid. Detta skulle kunna medföra att det behövs färre revisorer som ägnar sig åt revision, vilket även kan påverka behovet av att anställa juniora medarbetare. Samtidigt ger detta möjlighet för fler auktoriserade revisorer att ägna sig mer åt rådgivning (Respondent B & E).

4.3.2 Revisorns roll i framtiden

Inom revisionsbranschen ser man både behov och möjligheter att komplettera revisionstjänsterna med rådgivning. Då omvärlden blir allt mer komplex kommer man att satsa allt mer på utveckling av rådgivning (Respondent D). Vi skall kunna vara rådgivare och dela med oss av vår kunskap. Det är också viktigt att vi har den stabiliteten för våra kunder samt att vi håller en viss distans (Respondent C). Om man inte utökar sitt kunderbjudande kommer man troligtvis att få mindre att göra i framtiden i och med att enklare uppgifter automatiseras.

Det finns dock en konflikt mellan revisorns oberoende och att arbeta som rådgivare. Som revisor arbetar man främst i ägarnas och övriga externa intressenters intresse. Revisorsrollen regleras av lagstiftningen och det är en politisk fråga hur yrkesrollen skall se ut i framtiden (Respondent A). Vissa anser att man inte skall blanda de olika rollerna som revisor och rådgivare. I vissa länder får man som revisor inte syssla med rådgivning eller ha andra avdelningar som inriktar sig på rådgivning. De som driver denna ståndpunkt, att man inte får ägna sig åt rådgivning, kan inte vara så insatta i hur revisionen fungerar menar respondent E. Som exempel på detta nämner respondent E följande; *“Vi behöver väldigt många olika roller i en större revision och plockar man då bort den delen med rådgivning så kommer revisionen att bli sämre...”*. Detta visar på att en kvalificerad revision kräver en stor bredd av kunskaper inom laget som utför revisionen.

4.3.3 De största utmaningarna för revisionen

Den största utmaningen för revisionen är att dra nytta av de tekniska möjligheter som digitaliseringen innebär och att skapa så stor kundnytta som möjligt. Eftersom det är kunderna som betalar revisorernas arvode, så det gäller att kunna skapa ett mervärde för dem. Om man inte kan tillföra något kundvärde kommer man heller inte att ha några kunder kvar på sikt (Respondent A). En möjlighet att skapa mer kundvärde är att kapitalisera på de investeringar som gjorts på den ökade digitaliseringen. Detta ger också bättre revisioner och mer heltäckande analyser (Respondent B & E). Samtidigt gäller det att även framöver hänga med i den tekniska utvecklingen, att dra nytta av de möjligheter som detta innebär (Respondent E). Det gäller dock att inte bli så digital att man tappar kontakten med kunderna utan att man håller en tät dialog med kunderna (Respondent B).

Sedan gäller det att kunna attrahera och behålla de bästa medarbetarna, revisionsbyråerna är kunskapsföretag som bygger på deras kunskaper och engagemang i slutändan (Respondent C).

Avslutningsvis handlar det mycket om vad lagstiftarna vill att yrkesrollen ska innebära. Skall man begränsa möjligheterna att vara proaktiva rådgivare för kunderna genom att se till att hjälpa dom att göra rätt från början. Eller skall man låta dessa roller samverka i revisionen, och därigenom förbättra dess kvalitet. Det finns idag ett gap mellan vad man tror att revisorn gör, och vad de faktiskt gör (Respondent D).

5. Diskussion

I detta avsnitt förs en diskussion av den information som framkommit från analysen kopplat till den angivna teorin. Ämnet som presenterats är byggt på de frågeställningar som uppsatsen undersökt och är indelade i tre delar.

5.1 Hur påverkar digitaliseringen revisionsbranschen

KPMG (2017) menar att revisionsbranschen står inför stora förändringar på grund av digitaliseringen vilket innebär att arbetsuppgifterna kommer att förändras. Vissa arbetsuppgifter kommer att kunna automatiseras, samtidigt som tekniken ger mer heltäckande analyser vid en revision. Respondent B, C, D och E verifierar att tekniken medfört att deras arbete har underlättats och bidragit till att de kan göra smartare analyser. De får tillgång till mer heltäckande information från företagen såsom hela huvudböcker. På detta sätt har de kunnat göra mer komplexa analyser och det har minskat deras manuella arbete i att behöva leta efter feltransaktioner. De kan också analysera ett större flöde på ett mindre tidskrävande sätt och lära sig vilka mönster som vanligtvis förekommer; vilket gör det enklare att hitta transaktioner som avviker från det normala mönstret. Därmed är det mindre tidskrävande att identifiera det som är fel och på så sätt håller revisionen en högre kvalitet (Respondent B).

Andersson och Engström (2017) samt Hoffman (2017) menar att digitala finansiella rapporter, kunskapsbaserade system och andra tillämpningar av artificiell intelligens samt blockkedjebaserad delad bokföring kommer att innebära stora förändringar. En blockkedjebaserad bokföring innebär att transaktionerna kan registreras i datorer i ett nätverk och sedan synkroniseras med övriga transaktioner inom företaget. Här menar respondenterna att den digitala utvecklingen har börjat ta form men det finns fortfarande en bit kvar innan branschen har ett komplett digitalt arbetssätt. Just nu arbetar revisorerna i portaler och får på så sätt tillgång till deras kunders information. I och med att utvecklingen inom digitalisering går framåt så har de största revisionsbyråerna som Ernst & Young och PWC börjat anställa fler specialister inom detta område. Det anställs en del systemingenjörer och IT-specialister för att förstärka att kompetensen i revisionsbyrån ligger i nivå med deras digitala utveckling. Revisionsbyråerna arbetar konstant med att utveckla tekniken och dra nytta av de möjligheter som den medger. Exempelvis har man system som analyserar stora mängder transaktioner och som tittar på mönster av transaktionerna. Tekniken innebär att man kan ta ett helhetsgrepp på transaktionerna istället för som förr arbeta med slumpmässiga stickprov (Respondent B, C, D & E).

Enligt en studie från KPMG (2017) anser kunderna att det är viktigt att revisionsbyråerna förstår den tekniska utvecklingen; att de blir bättre på att identifiera risker och att de har ett större fokus på framtiden. Respondenterna ger exempel på hur de arbetar med den tekniska utvecklingen genom satsningar på mer heltäckande system för smartare analyser av transaktioner. Klienternas huvudböcker integreras i deras portaler och revisorerna får därigenom tillgång till heltäckande data

över transaktionerna som skett (Respondent E). Då större transaktionsflöden analyseras, är det enklare att identifiera om några transaktioner avviker från det normala mönstret. På så sätt går det snabbt att finna eventuella fel, vilket ger en högre kvalitet på revisionen (Respondent B). Detta ligger i linje med vad kunderna förväntar sig enligt KPMG (2017). Man kan dock konstatera att revisorerna uteslutande arbetar med historiskt material, det material som man analyserar har redan hänt så att säga. Kundernas förväntan om ökat fokus på framtiden kräver ett annat angreppssätt så att man mer börjar arbeta med information som är mer aktuell. Detta skulle kunna ske om man arbetade i kundens system och gjorde verifieringar i realtid.

Enligt en studie av Andersson och Engström (2017) sker det fortfarande mycket manuellt arbete i revisionsprocessen. Detta trots att mycket information redan finns i kundernas olika datasystem för ekonomiska transaktioner. De olika systemen är inte integrerade med varandra utan informationen mellan systemen får ofta hanteras manuellt. Förutsättningarna för en ökad automation finns redan idag, men på eftersom det anses kostsamt att implementera tekniken så har utvecklingen inte kommit särskilt långt (Andersson & Engström, 2017). Respondenterna verifierar att även om mycket av analyserna sker med större automatik så sker kommunikationen mellan olika system med hjälp av att manuell överföring av data. I Kairos future (2016) beskrivs tre faser för utvecklingen av teknikens roll i arbetslivet. Enligt denna ansats så kan tekniken *förstärka*, *komplettera* samt *ersätta* processerna. De system som hittills implementerats innebär att tekniken kompletterar processerna och tekniken gör analyserna mer heltäckande. Man har dock inte kommit till ett helt automatiserat upplägg där revisionen skulle kunna göras utan mänsklig inblandning, utan man arbetar med att lägga in informationen i olika portaler (Respondent A & E).

Rådgivning

En konsekvens av att revisorsbranschen förändras som resultat av digitaliseringen och att de rutinmässiga arbetsuppgifterna automatiseras innebär att branschen ser en möjlighet att skifta fokus till mer rådgivning (Kairos future, 2016; Andersson & Engström, 2017; KPMG, 2017). Vid intervjuerna framkom att alla respondenter ansåg att revisorn bör ha en större rådgivande roll i framtiden. Då omvärlden blir allt mer komplex avser man att satsa mer på utveckling av rådgivning (Respondent D). *“Vi skall kunna vara rådgivare och dela med oss av vår kunskap. Samtidigt är det också viktigt att vi håller en viss distans”* - (Respondent C). Här är det en fråga om balansgång, medan revisorerna ser en möjlighet att hjälpa sina klienter med rådgivning så måste man samtidigt vara oberoende och neutrala. Man arbetar på uppdrag av ägarna och de externa intressenterna till företagen, samtidigt får man ett arvode av företagen som man reviderar (Eklöv Alander, 2019). Genom att fokusera mer på rådgivning, vilket är naturligt då mycket manuellt arbete man tidigare gjort automatiseras, hamnar revisorsrollen i en gråzon. Att vara oberoende och samtidigt komma med råd och vägledning kan innebära en konflikt, som måste hanteras av lagstiftaren (Respondent E). Vissa länder anser att rollen som rådgivare och revisor skall ske separat. Revisorerna får inte hålla på med rådgivning och i vissa länder inte ens ha en avdelning ämnad för detta. Om det inte

är olagligt att ägna sig åt rådgivning så kommer branschen att gå i den riktningen för att kunna expandera och växa i framtiden.

5.1.1 Påverkan på de juniora rollerna

Enligt en studie gjord i USA av Carl Benedikt Frey och Michael A. Osborne kan så många som 47% av jobben ersättas av digital och automatiserad teknik inom 20 år (Kairos future, 2016). Som en konsekvens av detta kommer även arbetsuppgifter som utförs av revisionsföretag att kunna automatiseras. Vid automatisering försvinner de enklaste uppgifterna först; dessa är enklast att automatisera. Hit hör arbetsuppgifter som vanligtvis utförs av nyutexaminerade revisorsassistenter såsom avstämningar av konton i huvudböckerna och sammanställning av underlag. När dessa arbetsuppgifter försvinner kan de juniora assistenterna få ta sig an lite mer komplexa och avancerade frågeställningar. Detta verifieras av respondenterna. När de allra enklaste och mest rutinmässiga arbetsuppgifterna automatiseras bort skapas möjligheter till att man tidigare i sin karriär får göra uppgifter som uppfattas som mer utvecklande (Respondent D & E). Innan var risken att man satt med en begränsad del och såg inte helheten, så det är en fördel när man får möjligheter att tidigare se helheten (Respondent C). Att tidigt få arbeta med mer utvecklande och stimulerande arbetsuppgifter kan ses som positivt för den anställde. Samtidigt är det också bra att man tidigt får en mer holistisk bild av verksamheten, det är lättare att förstå sambanden om man utgår ifrån helheten. Denna utveckling, att de juniora assistenterna får ägna sig åt mer analytiska uppgifter, ställer dock högre krav på de seniora medarbetare som handleder och coachar dem (Respondent B, C & D). Det är viktigt att handledningen anpassas till uppgifternas svårighetsgrad, i annat fall finns risken för att man lastar på medarbetaren för svåra uppgifter innan vederbörande är mogen för detta.

Revisorns erfarenhet kan spela roll vid bedömningar i olika revisionsfrågor (Abdolmohammadi & Wright, 1987). Studier har gjorts, men dessa visar inte på några entydiga resultat. Detta kan bero på att det i vissa fall kan vara en fördel med erfarenhet medan det i andra fall spelar mindre roll. Att vara revisor är ett erfarenhetsyrke, så det är svårt att komma direkt från skolan och komma in och ta sig an de mer komplexa uppgifterna (Respondent D). Även om man numera får ta sig an komplexa uppgifter på ett tidigare stadium i karriären så måste man ha respekt för att erfarenhet är något man bygger upp över tid.

5.1.2 För- och nackdelar med digitaliseringen

Fördelar

Digitaliseringen möjliggör att revisionen sker på en större mängd data som gör att man inte är hänvisad till ett antal slumpmässiga stickprov (Andersson & Engström, 2017). Genom att analysera en större mängd data blir också kvaliteten på analysen bättre och mer heltäckande. Man kan se mönster i transaktionerna och lättare identifiera avvikelser från det normala (Respondent B). En revision som bygger på en större mängd data blir av bättre kvalitet då risken för att inte upptäcka

eventuella felaktigheter blir mindre. Den stora mängden data ger också en helhetssyn på verksamheten, istället för som tidigare enbart betrakta fragmenterade delar av densamma.

En annan stor fördel med digitaliseringen är att revisionen blir effektivare; en stor del av arbetet automatiseras och man får större möjlighet att analysera data (Kairos future, 2016). Detta verifieras också av respondenterna. Den digitala tekniken skapar möjligheter att utveckla arbetsmetoder och processer för att skapa värden och effektivitet (Respondent D). Man kan utföra revisionen på kortare tid med hjälp av dataprogram, detta ökar också effektiviteten i arbetet (Respondent B).

Data som man får tillgång till blir också mer aktuell, man får möjlighet att arbeta mer i realtid istället för att betrakta information som är gammal. Detta är något som kunderna anser vara värdefullt (KPMG, 2017; Karlsson & Rosendal, 2019). Den digitala tekniken möjliggör granskning i realtid om man har tillgång till kundens system (Respondent B). Man skulle då kunna utföra granskningen snabbare i tiden och inte behöva invänta kvartalsrapporterna (Respondent C). Det finns också möjligheter att göra revisionen på delar av en årsredovisning (Respondent D). Respondenterna såg möjligheter med att arbeta med mer aktuell information från kunderna. I en studie av Andersson och Engström (2017) fann man dock att revisorerna inte såg realtidsinformationen som nödvändig för sitt granskningsuppdrag. Detta motsäges av de respondenter som intervjuats i denna studie. Denna skillnad kan bero på att Andersson & Engströms (2017) studie är några år gammal och att man nu kan se en nytta av att arbeta med mer aktuell information.

Nackdelar

Digitaliseringen har till nackdel att man blir mycket beroende av datasystem. Dessa system kan utsättas för "cyberattacker" av "hackare", vilket är en stor risk (Respondent D). För att minimera denna risk måste man satsa mycket på att göra datasystemen säkra för intrång av obehöriga. Denna risk har inte belysts speciellt i teorin när man lyft fram möjligheterna med digitaliseringen. En anledning till detta kan vara att "cyberrisken" är ett generellt problem kring digitala system och inte explicit ett problem för digitaliseringen av revisionen.

Det kan också vara en nackdel att när all information finns i olika system blir informationen mer abstrakt jämfört med att ha information på papper i olika pärmar (Respondent C). Att systemen är mer abstrakta kan göra det svårare att förstå samband. Dock är det en fördel ifall något skulle bli fel, det är oftast lättare att hitta systematiska fel då de har ett specifikt mönster jämfört med enstaka slarvfel.

När man arbetar med data i olika system så kan man vara "uppkopplad" från olika platser, man behöver inte vara fysiskt närvarande. Det kan vara en fördel för revisorerna att man kan utföra delar av arbetet på distans, men det kan också leda till att man får mindre fysisk kundkontakt. Detta kan leda till att kundkontakten blir sämre (Respondent B). Den personliga kontakten värdesätts av

många kunder, de upplever att de får en högre service (Respondent A). Man kan sitta på ett kontor istället för att vara ute hos kunderna när man gör granskningen. Enligt en studie av KPMG (2017) så måste revisorerna förstå sina klienter bättre. Detta underlättas om de har en nära kontakt med sina kunder och kan "lyssna av" deras behov i de dagliga kontakterna.

Arbetsuppgifterna för de juniora medarbetarna påverkas av automatiseringen som sker på grund av digitaliseringen. Denna utveckling leder till att revisorsassistenterna kommer att få utföra mer kvalificerade arbetsuppgifter (Kairos future, 2013, 2016), vilket kan vara stimulerande. Dock gäller det att de får en bra handledning som stöttar och coachar dem då de inte har en lång erfarenhet att falla tillbaka på (Respondent B). Om de inte får bra handledning så kan detta skapa en frustration för dem, vilket är en nackdel.

5.2 Hur arbetar revisionsbyråerna med kompetensutveckling

Efter att kraven för att bli auktoriserad revisor ändrats 2018 så har det möjliggjort att fler kan få chansen att söka in till revisionsbyråer och förbättra sina kunskaper (Marténg, 2019). Respondenterna har dock inte märkt någon skillnad på de som börjar idag och de som började innan kraven ändrades. De tycker att de sökandes kompetens är på samma nivå som tidigare och de får snabbt komma in i den så kallade utbildningstrappan som är anpassad efter individens kunskaper. På revisionsbyråerna ligger utbildningsfokuset de första fem åren på att den nyanställde skall få de kunskaper som krävs för att klara revisorsprovet och bli auktoriserad revisor. De juniora medarbetare som anställs av revisionsbyråerna kan skraddarsy sin utbildning så den passar deras kunskapsnivå (Respondent C & D).

FAR (Marténg, 2019) har tagit fram exempel på hur utbildningstrappan kan se ut med viss anpassning till den angivna revisionsbyråns förutsättningar. En anledning till att respondenterna inte märkt någon skillnad på kompetenserna kan vara att de nya utbildningskraven bara verkat i 3 år och de flesta har därför inte hunnit anpassa sina utbildningar. De tar även upp att de flesta som utbildade sig enligt de gamla kraven hade vissa kurser som behövdes kompletteras (Respondent B & E). De behövde då göra de kompletterande utbildningarna på universitet vid sidan av sin praktik. Idag har de istället möjlighet att göra den kompletterande utbildningen på revisionsbyrån.

Enligt Hassall et al. (1996) är kompetens att besitta färdigheter och kunskap inom ett bestämt område. Då utvecklingen går framåt måste man förkovra sig i nya metoder och arbetssätt för att följa med. Det kan finnas olika drivkrafter till att vidareutbilda personalen. Då regler och förordningar ständigt ändras så krävs det att det sker en kontinuerlig kompetensutveckling. Även arbetsmetoderna ändras och man inför nya datasystem (Respondent C). Av denna anledning satsar revisionsbyråerna mycket på kompetensutveckling. Det är också kunskap och erfarenhet som revisionsbyråerna säljer (Respondent D). Detta gör det viktigt att fortsätta att utveckla personalen även efter att de blivit auktoriserade. Genom att arbetsuppgifter och former för arbetet förändras ständigt så lär sig revisorerna kontinuerligt. Utbildningen som sker på revisionsbyråerna är väldigt

behovsanpassad, man varvar teori med praktik (Respondent A). Lärandet kan vara både formellt och informellt. Den formella utbildningen kan vara både interna och externa kurser (Dall'Alba & Sandberg, 2006). Den informella utbildningen sker dagligen genom till exempel "on the job training". Det kan också ske genom mentorskap och arbetsrotation (Dall'Alba & Sandberg, 2006). Revisionsbyråerna ser kompetensutvecklingen som en investering i de anställda (Respondent D).

Den digitala omställningen innebär också att revisionsbyråerna behöver utbilda sina medarbetare för att öka den digitala mognadsgraden. PWC (u.å) har kommit med en ny utbildningsapplikation, "digital fitness", som ska öka den digitala kunskapen hos deras medarbetare men även deras kunder. Detta är en stor satsning säger respondent D som menar att det är viktigt att öka den digitala mognadsgraden hos deras anställda och kunder. I applikationen kan man även se vilket "score" ens kollegor och vänner ligger på. Det resultat man får visar på vilken kunskapsnivå man har i de olika testerna i applikationen. De personer som är målmedvetna och tävlingsinriktade kan då komma att hela tiden vilja förbättra sina resultat då även andra personer kan se vilken nivå de ligger på.

5.2.1 Rekrytering till andra roller

Då man genomgår en omvandling i och med den ökade digitaliseringen måste man också hantera balansen mellan kort- och långsiktig kompetensutveckling. Detta kallar Axelsson (1996) för planerbart respektive icke-planerbart perspektiv. Det behöver inte vara så att den kompetens som efterfrågas på kort sikt är den som företaget behöver på längre sikt. Det kan i vissa fall vara tvärtom, att den kompetens som behövs på lång sikt står i motsats till den som behövs på kort sikt. Som en konsekvens av utvecklingen mot ökad digitalisering så behöver också revisionsföretagen en annan typ av kompetens.

Tidigare anställde revisionsbyråerna främst ekonomer, och fastän de flesta som anställs fortfarande är ekonomer, så ser man också ett behov av andra yrkeskategorier. Enligt Tengblad & Källström (2018) så måste ekonomerna bli bättre på bland annat teknik samt att förstå och utveckla redovisningen bättre. De tekniska framstegen har en stor påverkan på lönsamheten. För att kunna dra nytta av den information som man får tillgång till på grund av digitaliseringen så måste man förstärka sin IT-kunskap och analytiska förmåga (Andersson & Engström, 2017). Revisionsföretagen upplever också att de behöver förstärka sin kompetens med systemingenjörer och IT-specialister (Respondent C, D & E). Det är viktigt att en nyanställd revisor har tekniska kunskaper och förmågan att arbeta tillsammans i lag (Jonnergård et al, 2010). Vid revisionen arbetar man i team med olika experter som till exempel ekonomer, skatteexperter och IT-specialister (Respondent D). Respondenterna visar på att revisionsföretagen har identifierat behovet att förstärka sin kompetens med andra yrkeskategorier för att klara av utvecklingen som bland annat digitaliseringen medför.

5.3 Framtidens revision

De tre faser som kan beskriva teknikutvecklingen enligt Kairos future (2016) är att tekniken *förstärker*, *kompletterar* eller *ersätter* arbetsprocesserna nästan helt. Idag befinner sig utvecklingen mellan att tekniken *förstärker* och *kompletterar* arbetsprocesserna. Detta innebär att tekniken till viss del är ett hjälpmedel för medarbetarna på så sätt att vissa program underlättar arbetet. Andra applikationer gör också analyser åt medarbetarna på revisionsdata, på så sätt kompletterar de processerna när de tar över vissa arbetsuppgifter. När man kan hantera data mellan olika system automatiskt kan tekniken *ersätta* mer eller mindre arbetsuppgifter helt. Jonas Svensson, VD på Ernst & Young, menar att tekniken inte kommer kunna ersätta den mänskliga kompetensen helt (Istner-Byman, 2017). Även respondent A menar att det kan försämra den personliga kontakten med kunderna om arbetet endast sker digitalt. Kunderna efterfrågar mänsklig kontakt för att kunna få så hög service som möjligt.

Utvecklingen kommer med största sannolikhet att gå mot att koppla ihop systemen ytterligare (Andersson & Engström, 2017). Detta är en förutsättning för att tekniken skall kunna ersätta den mänskliga inblandningen i processerna. Tekniken för detta finns redan idag, men har ansetts för dyr att införa (Andersson & Engström, 2017). Man skulle också kunna utföra revisioner löpande när data ur företagets system är tillgängligt i realtid. Detta gör det också möjligt att man kan arbeta med data som är betydligt aktuella än tidigare. Företag och myndigheter kommer att ställa högre krav på att allt ska vara rätt från början och därmed kunna sammanställas, analyseras och rapporteras löpande (Kairos future, 2016). För bolag som agerar på börsen blir rapporteringen utvärderad i realtid. Därför är det mycket angeläget att rapporteringen blir rätt redan när den läggs in (Kairos future, 2013). Marknaden måste kunna lita på att alla de rapporter som ett företag släpper är korrekta. Även om respondenterna anser att det sker stora satsningar på den digitala utvecklingen framkom det inte under intervjuerna om de hade applikationer som integrerade olika system ännu.

Digitaliseringen innebär tillgång till mer data. Då uppstår ett behov av att kunna analysera dessa data. Att kunna tolka komplexa data, och därigenom kunna bidra med kvalificerad rådgivning till kunderna, kommer att spela en allt större roll i framtiden. Inte minst olika former av rådgivning förväntas växa (Kairos future, 2013). Kunderna kommer vilja att revisorn skall vara mer som en partner och bidra med synpunkter som företagsledaren själv inte varit medveten om (KPMG, 2017). Detta kan då ske genom att revisorn bidrar med rådgivning. Genom att revisorn ägnar sig åt rådgivning skulle dennes oberoende kunna ifrågasättas (Eklöv Alander, 2019). Enligt Andersson & Engström (2017) kommer revisorns arbete i framtiden att fokusera i betydligt högre grad på konsultation och analys. Detta stämmer väl överens med vad respondenterna uttryckte. I en allt mer komplex omvärld ser revisorerna en ökad satsning på utveckling av rådgivning (Respondent D). Samtidigt som man satsar på ökad rådgivning så måste man behålla sitt oberoende (Respondent C). Just revisorns oberoende är en viktig fråga när det gäller om revisorerna skall ägna sig åt rådgivning. Revisorns uppdrag regleras av lagstiftningen, det är en politisk fråga hur yrkesrollen ska se ut framtiden (Respondent A). Vissa anser att rollen som revisor inte ska blandas ihop med

rollen som rådgivare, då detta skulle kunna leda till en konflikt om oberoendet. Rådgivning spelar en stor roll i revisionen och kommer, om inte lagen ändras, troligtvis att öka då man får möjlighet att analysera komplexa data från revisionsmaterialet. Eftersom revisorerna kommer att bli experter på att uttolka informationen, så kommer detta med största sannolikhet att leda till ett ökat behov av rådgivning. Revisorn sitter på mycket värdefull ekonomisk kunskap. Det gäller att denne kan nyttja kunskapen utan att bli partisk i sin yrkesutövning (Eklöv Alander, 2019).

De utmaningar som revisionen kan ha i framtiden är att dra nytta av de satsningar som gjorts på digitaliseringen och använda denna kunskap till att skapa ökad kundnytta. Fokus måste vara på att skapa mervärde till kunderna genom ett effektivare arbete och bättre och aktuella analyser (Respondent A, B & E). På så sätt ser kunderna nyttan med att anlita revisorerna och att dra nytta av deras kompetens inom främst det ekonomiska området. Revisorn besitter stora kunskaper inom ekonomi och kan bidra med råd i ekonomiska frågor (RI, u.å.a.). Detta är ett sätt för revisorn att skapa ytterligare kundnytta inom ramen för sitt arbete. Revisorerna måste också hålla en tät dialog med kunderna, även om tekniken möjliggör att de utför delar av arbetet på distans (Respondent B). Kommunikationen mellan revisorn och kunden kan bli bättre enligt KPMG (2017). Risker är att digitaliseringen ökar det fysiska avståndet till kunderna, då de inte har lika stort behov av att sitta ute hos kunderna i samma omfattning.

Det gäller också för revisionsföretagen att kunna attrahera nya medarbetare. I dagsläget upplever inga av respondenterna att de har problem med att rekrytera kompetenta medarbetare. Företagen utgår vanligen från att framtiden kan planeras, och man sätter upp mål och utarbetar planer efter detta (Axelsson, 1996). Om man inte ser att ett paradigmskifte är på gång, riskerar man att även framöver huvudsakligen rekrytera samma kunskapsprofil som man tidigare gjort. Detta kan vara en anledning till att inga företag upplevde problem med att rekrytera och attrahera nya medarbetare. Det gäller också att behålla de bästa medarbetarna eftersom revisionsbyråerna är kunskapsföretag som bygger på medarbetarnas kunskaper och engagemang i slutändan (Respondent C). Utan denna kunskap så kan de inte skapa något kundvärde och därigenom skulle detta kunna hota deras existens.

6. Slutsats

I detta kapitel framtas de slutsatser som dras utifrån studiens syfte och frågeställningar. Detta görs i samband med en återkoppling till studiens diskussion för att kunna svara på frågeställningarna. Kapitlet avslutas därefter med förslag till vidare forskning.

Revisionsbranschen påverkas av den pågående digitaliseringen i samhället. Denna digitalisering innebär möjligheter till bättre och mer heltäckande analyser än vad som varit möjligt tidigare. Det påverkar dessutom revisorns arbetsprocess när man arbetar med digitala underlag jämfört med vad man har gjort tidigare. Även arbetsuppgifterna för de juniora rollerna påverkas av utvecklingen inom digitaliseringen eftersom deras tidigare arbetsuppgifter automatiseras och utförs av datasystem. För att möta denna utveckling måste medarbetarna kontinuerligt förbättra sina kunskaper inom det digitala arbetssättet.

Syftet med studien har därför varit att analysera hur detta förhåller sig och därmed svara på följande frågeställningar:

- *På vilket sätt påverkar digitaliseringen arbetsuppgifterna för revisorerna?*
- *Hur arbetar revisionsbyråer med kompetensutveckling av anställda för att klara den digitala omställningen på revisionsrollen?*

Digitaliseringen innebär ett helt nytt arbetssätt för revisorerna. Istället för att arbeta manuellt med slumpmässiga stickprov och en begränsad mängd transaktioner kan man nu arbeta med kompletta transaktionsunderlag. Man får därigenom möjlighet att analysera alla transaktioner och kan se mönster och avvikelser lättare. Detta innebär dels att kvaliteten på revisionen blir bättre och dels att arbetet blir mer tidseffektivt. Den digitala tekniken innebär dessutom att revisorerna skulle kunna arbeta med revisionen mer löpande eftersom all data finns tillgänglig i realtid. Om man gjorde detta skulle man kunna kvalitetssäkra underlagen till företagets rapporter löpande. Det huvudsakliga fokuset idag ligger på att göra årsrevisionen av huvudböckerna på ett så effektivt och heltäckande sätt som möjligt.

Genom den stora mängden data som man får tillgång till digitalt skapas möjligheter till mer komplexa analyser av företagets verksamhet. Man kan se mönster i de olika transaktionerna och göra analyser och riskvärderingar baserat på denna informationen. Detta är ett område som de större revisionsbyråerna lägger stora utvecklingsresurser på och som kan utvecklas för att skapa ännu mer kundvärde. Att minimera risker är självfallet önskvärt. Samtidigt kan man också utöka rådgivningen om man kan göra analyser som kan vägleda företaget i sina beslut. Här har man också en fördel jämfört med andra rådgivningsaktörer som till exempel managementkonsulter. Dessa aktörer har inte tillgång till den detaljerade ekonomiska informationen som man får ifrån företagets ekonomisystem. Genom denna information och en analys av data kan man bidra med unik och värdefull kunskap till företagen.

För att kunna bidra med värdefull kunskap till företagen måste man också kunna tolka informationen man får ifrån analysen. Här är det viktigt att den som tolkar denna har en förståelse för företagets verksamhet. Det blir då önskvärt om revisorn, som skall tolka informationen, har en bred kunskap som även innefattar teknisk kunskap. För att kunna göra dessa tolkningar på ett bra sätt behöver revisorerna ytterligare komplettera sin kunskap. Det kan röra sig om kunskap inom områden som teknik och IT, men även hållbarhet.

Revisionsbyråerna arbetar mycket med kompetensutveckling av sina medarbetare. När det gäller den kompetens som efterfrågas för att juniora medarbetare skall kunna bli auktoriserade så arbetar man med en utbildningstrappa där målet är att förbereda medarbetaren för revisorsprovet. Denna utbildning sker internt och är individanpassad.

På grund av digitaliseringen utvecklas också arbetsmetoderna. Detta kräver ökade kunskaper inom till exempel teknik och nya datasystem. Man lägger stora resurser på att utveckla alla medarbetare så att de får de kunskaper som de behöver för att klara de nya och förändrade arbetsuppgifterna. Eftersom det är främst kunskap revisorer säljer blir medarbetarnas kompetens revisionsföretagets viktigaste tillgång.

Kompetensutvecklingen kommer även i framtiden att vara viktig, särskilt då den tekniska utvecklingen går snabbt framåt. Den applikation som PWC har tagit fram är ett bra exempel på hur man kan stimulera medarbetare till att öka sin kompetens inom det digitala området. Det gäller att hänga med och se möjligheterna som tekniken erbjuder. Om man inte gör detta kommer tekniken istället att bli ett hot mot revisorns existens på lång sikt. Detta då man med ökad automatisering och artificiell intelligens kommer kunna ersätta allt fler yrken i framtiden.

När det gäller de juniora rollerna så har dessa redan påverkats av automatiseringen. De enkla och rutinmässiga arbetena som de tidigare utförde har redan försvunnit genom att de automatiserats. Som en följd av detta får de ta sig an mer komplexa uppgifter tidigare i sin karriär. Detta ses av de flesta som något positivt eftersom det är utvecklande, det gäller bara att de får en bra handledning i dessa uppgifter. De mer rutinerade revisorerna har här ett viktigt uppdrag i att stötta och handleda de yngre på bästa sätt. Om de yngre inte får tillräckligt med support kan det istället skapa en stor frustration hos den yngre medarbetaren.

6.1 Studiens bidrag

Studiens bidrag är att sammankoppla digitaliseringen inom revisionsbranschen med den pågående kompetensutvecklingen som sker. Dessa ämnesområden har inte belysts tillsammans i någon större utsträckning tidigare. Genom att förstå hur man skall anpassa kompetensutvecklingen till digitaliseringen kan man dra större nytta av de investeringar man gör inom digitaliseringsområdet. Det är viktigt att kompetensutvecklingen hänger med den tekniska utvecklingen. Studien visar

också på att framtidens teknik kan kräva en annan kompetens än dagens, detta är något som inte ännu slagit igenom hos respondenterna fullt ut. Samtidigt visar studien på att man inte kommit så långt inom digitaliseringen som det tekniskt är möjligt om man skulle använda uppkopplade datorer i blockkedjenätverk till exempel. I framtiden med uppkopplade datorer enligt "Industri 4.0" finns möjligheter till en väsentligt ökad digitaliseringsgrad jämfört med idag.

Ett annat område som tagits upp i studien berör rådgivningen. Respondenterna bekräftar det litteraturen har belyst angående rådgivningen. Samtliga respondenter menade att rådgivningen kommer att öka i framtiden om inga laga hinder föreligger. Samtidigt belyser inte litteraturen konflikten mellan den rådgivande rollen och revisorsrollen i samma utsträckning som respondenterna. Revisorernas oberoende regleras i lagstiftningen, samtidigt som utvecklingen inom branschen går mot mer rådgivning. Detta då mindre tid går åt till rutinuppgifter och mer avancerad data finns för analys och tolkning. Kunderna skulle vara hjälpta av rådgivningen samtidigt som detta kan innebära en konflikt mot lagstiftningen. Detta område behöver regleras på ett tydligare sätt i framtiden.

6.2 Förslag till vidare forskning

Redovisningen har existerat i över 7000 år och bygger sedan länge på bokföring med dubbla poster (Hoffman, 2017). Bokföringen med hjälp av dubbla poster kom till för att hitta och eliminera fel i bokföringen. I och med den nya tekniken skapas helt andra förutsättningar. Exempel på detta är XBRL-baserade strukturerade digitala finansiella rapporter, kunskapsbaserade system och andra tillämpningar av artificiell intelligens samt blockkedjebaserade delad bokföring. Denna teknik skulle kunna förändra redovisningen i grunden. Det skulle vara intressant att studera hur ett redovisningssystem skulle kunna byggas upp med den nya tekniken som bas istället för att automatisera den sedan länge förhärskande bokföringen med dubbla poster. Detta skulle kunna få en stor påverkan på hur revisioner kan bedrivas i framtiden.

Det har i teorin belysts av till exempel Andersson & Engström (2017) att ekonomer behöver bredda sina kunskaper och bli bättre på bland annat teknik samt att förstå redovisningen. Det kan vara intressant att studera hur revisorerna skall ta till sig denna kompetensutveckling inom dessa områden.

Inom dagens Tech-företag satsar man mycket på att försöka förutsäga framtiden. Ett exempel är Amazon, som försöker förutsäga vad kunderna kommer att köpa innan de beställt varan. Liknande frågeställningar kan vara intressant att förstå om revisorerna skulle ägna mer fokus på rådgivning till sina klienter. Vilka faktorer och trender kommer att påverka företaget? På vilket sätt kommer denna påverkan ske? Det är frågor som är betydligt svårare att finna svar på. Även detta område skulle kunna undersökas mer i detalj.

Den tekniska utvecklingen med digitalisering är i ständig förändring. Därför kommer det alltid vara ett aktuellt ämne att forska kring hur nya landvinningar inom teknikens område påverkar arbetsmetoder och processer.

7. Källförteckning

Abdolmohammadi, M. & Wright, A. (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgements. *The Accounting Review*, 62, 1:1-13.

Andersson, J. & Engström, T. (2017). Digitalisering och Automatisering av revisionen - Hur påverkas revisionen?. *Tidningen Balans*. #3 Hämtad: 2020-04-20, https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2017/05/Digitalisering_och_automatisering_av_revisionen_hur_paverkas_branse_hen.pdf

Axelsson, B. (1996). *Kompetens för konkurrenskraft*. Stockholm: SNS Förlag.

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 3e uppl. Stockholm Liber AB.

Dall'Alba, G. & Sandberg, J. (2006). Unveiling Professional Development: A Critical Review of Stage Models. *Review of Educational Research*. 76, 3:383-412.

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision*. (Upplaga 1 ed.). Lund: Studentlitteratur.

Hassall, T., Dunlop, A. & Lewis, S. (1996). Internal audit education: exploring professional competence. *Managerial Auditing Journal*. 11, 5:28-36.

Hoffman, C. (2017). *Accounting and auditing in the digital age*.

Istner-Byman, M. (2017). Revisionsrollen kommer att förändras. *Realtid*. Hämtad: 2020-04-20, <https://www.realtid.se/revisionsrollen-kommer-att-forandras>

Jonnergård, K., Stafssudd, A. & Elg, U. (2010). Performance Evaluations as Gender Barriers in Professional Organizations: A Study of Auditing Firms. *Gender, Work and Organization*, 17, 6:721-747.

Kairos future. (2013). *Framtidens rådgivning, redovisning och revision - En resa mot 2025*. FAR.

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

Karlsson, B., & Rosendal, A. (2019). *Framtidens revision*. [film] Hämtad: 2020-04-20 <https://www.linkedin.com/video/live/urn:li:ugcPost:6602164294815744000/>

KPMG & Forbes Insights (2017). *Audit 2025, the future is now*. Washington: Forbes Insight.

Marténg, (u.å). Nya lärandemålen – så blir du auktoriserad revisor. *FAR*. Hämtad: 2020-05-15, https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/nya-larandemalen-sa-blir-du-auktoriserad-revisor/?_ga=2.57032355.889858166.1589989801-1714676356.1589989801

Marténg, C. (2019). Utbildningsplan krävs – så gör du. *FAR*. Hämtad: 2020-04-20, <https://www.far.se/nyheter/2019/mars/utbildningsplan-kravs-sa-gor-du/>

Patel, R. & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder - att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 4e uppl. Lund: Studentlitteratur

Revisorsinspektionen [RI]. (u.å.a). *Ansvar och uppgifter*. Hämtad 2020-04-20, <https://www.revisorsinspektionen.se/vanliga-fragor-och-svar/ansvar-och-uppgifter/>

Revisorsinspektionen [RI]. (u.å.b). *Nya utbildningskrav*. Hämtad 2020-04-20, <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/nya-utbildningskrav/>

PWC. (u.å). *Digital fitness App*. Hämtad: 2020-05-13, <https://www.pwc.se/digital-fitness>

Tengblad, S. & Källström, A. (2018). Ekonomer måste kunna mer än ekonomi. *Svenska Dagbladet*. Hämtad: 2020-04-20 <https://www.svd.se/ekonomer-maste-kunna-mer-an-ekonomi>

Özcelik, F. (2015, 9 februari). Revisor - vad gör en revisor?. PWC. Hämtad 2020-04-20 <https://blogg.pwc.se/foretagarbloggen/vad-gor-en-revisor>

8. Bilaga

8.1 Intervjuguide

Bakgrund:

- Vilken position har du inom företaget?
- Vad har du för utbildning?
- Hur länge har du arbetat i branschen?
- Har du erfarenhet från andra yrken eller branscher?

Digitalisering:

- Vad innebär digitalisering för dig?
- Hur upplever du att er verksamhet påverkas av digitaliseringen?
- Hur upplever du att era arbetsuppgifter påverkas av digitaliseringen?
- Vilka fördelar ser ni med digitaliseringen?
- Vilka nackdelar eller risker ser ni med digitaliseringen?
- Skiljer sig mognaden på digitalisering mellan era kunder?
 - Om ja, på vilket sätt skiljer sig de olika arbetsuppgifterna mot en mer digitaliserad kund gentemot en mindre digitaliserad kund?
 - Om nej, tror ni att de kommer skilja sig åt i framtiden?
- Hur påverkar digitaliseringen de mer rutinmässiga arbetsuppgifterna?
 - Ser in några problem med detta?

Kompetensutveckling:

- Har de nyutexaminerade som ni anställer en utbildning som gör att de kan hantera den ökade digitaliseringen?
 - Ser ni något som saknas i den kompetens som deras utbildning har gett?
- Utbildar ni internt personalen för att hantera den ökade digitaliseringen?
 - Hur mycket tid lägger ni på kompetensutveckling och utbildning på era medarbetare per år?
 - Erbjuder ni interna utbildningar eller använder ni er av externa utbildningar?
- Vad tycker ni om de nya kraven från revisorsinspektionen med avseende på den nya utbildningsplanen för auktoriserade revisorer?
 - Ser ni någon skillnad i kunskapen hos de som gjort sin utbildning enligt de gamla respektive de nya kraven?
 - Har ni många som utbildas inom företaget i och med de nya kraven att man kan utbilda sig inom vissa ämnesområden hos revisionsföretag istället för på högskola och universitet?
 - Ser ni några skillnader mellan de som gör utbildningen hos er jämfört med än de som gör den på universitet? (och vise versa)
- Vilken kompetens söker ni vid rekrytering av nya medarbetare?
 - Finns det några kompetenser som är avgörande vid rekrytering?
 - Upplever ni problem med att hitta lämplig kompetens vid rekrytering?

- Ställer digitaliseringen andra kunskapskrav än vad ni tidigare har sökt vid rekrytering?
 - Om ja, vilka kunskaper ser ni behov av?

Framtid:

- Tror ni att efterfrågan på revisionen kommer påverkas av digitaliseringen?
- Vad tror du kommer förändras i framtiden med revisionen på grund av den ökade digitaliseringen?
- På vilket sätt tror du revisorns roll kommer att förändras?
- Tror du att kundernas krav och förväntningar på revisionen kommer att förändras i framtiden?
- Vad tror ni blir den största utmaningen för revisionen under de närmaste åren?