



Effekten af Kunstig Intelligens på Revisors Rolle og Arbejdsopgaver i Udførelsesfasen

Aalborg University Business School
Kandidatafhandling
2. juni 2025



Titelblad

Uddannelse:

Kandidatuddannelsen i revision, Aalborg University Business School

Projekttitel:

Effekten af Kunstig Intelligens på Revisors Rolle og Arbejdsopgaver i Udførelsesfasen

Afleveringsdato:

2. juni 2025

Vejleder:

Peter Thor Kellmer

Antal anslag:

203.500 anslag

Antal normalsider:

84,8 normalsider

Emma Spejlborg Byrne

Studienummer: 20204472

Emma Kvist Christensen

Studienummer: 20204744

Abstract

The following dissertation examines how the implementation and integration of artificial intelligence in the audit procedures will impact the role of an auditor. The dissertation exclusively focuses on auditors located in Denmark, but the results are not geographically limited, why these might be relevant for the audit industry as a whole. Further, the dissertation only examines how artificial intelligence impacts auditors when performing audit procedures in the execution phase and does not take other phases of the audit process into consideration. The internal role of an auditor will change due to the implementation and integration of artificial intelligence, as the repetitive and common procedures are performed by artificial intelligence techniques and tools, whereas the auditor will perform other and more complex procedures. However, the external perception of the auditor's role will remain the same, as the auditor continues to preserve the audit responsibility as required by law and regulations. To reach the dissertation's conclusion, four interviews have been conducted with experts within the field, why the research design is exclusively qualitative based on primary empirical data. The interviews have been conducted with two state authorised public accountants and one Partner in Risk Assurance represented by three companies in the Big Four segment. All participants are a part of the development and implementation teams for artificial intelligence in their respective companies, why these are considered of high relevance in relation to the field of research. The fourth interview has been conducted with a PhD student who is currently examining the digitalisation of the audit industry in Denmark, and therefore provides broad knowledge of artificial intelligence across the industry. Braun and Clarke's thematic analysis is utilized as part of the analysis of the performed interviews, why the interviews are examined in accordance with both predetermined and newly discovered themes. In order to support and clarify statements from the participants, secondary empirical data such as earlier studies have been included. Additionally, the term artificial intelligence has been defined and explained through the use of earlier studies. The dissertation assumes that artificial intelligence techniques and tools are plausible and does not question the technical aspect of such techniques and tools.

Indholdsfortegnelse

1. INDLEDNING	3
1.1 PROBLEMFELT.....	4
1.2 PROBLEMFORMULERING.....	4
1.3 AFGRÆNSNING.....	5
1.4 STRUKTURELT OVERBLIK	5
2. METODE.....	7
2.1 VIDENSKABSTEORI	7
2.1.1 Ontologi	7
2.1.2 Epistemologi.....	9
2.1.3 Validitet og reliabilitet	10
2.2 METODISKE OVERVEJELSER	11
2.2.1 Metodetilgang	11
2.2.2 Empiri.....	12
2.2.3 Interview.....	13
2.2.4 Databehandling.....	16
3. TEORI	20
3.1 REVISORS ROLLE OG ANSVAR.....	20
3.1.1 God revisorskik	21
3.1.2 Professionel dømmekraft og skepsis	22
3.2 UDFØRELSESFASEN.....	24
3.2.1 Substansanalytiske handlinger.....	24
3.2.2 Detailrevision.....	26
3.2.3 Revision ved brug af stikprøver	27
3.2.4 Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis	28
3.3 KUNSTIG INTELLIGENS	31
3.3.1 Grene af kunstig intelligens	33
3.3.2 Kunstig intelligens i revisionsbranchen.....	36
4. ANALYSE	39
4.1 DANNELSE AF KODER	39
4.2 TEMA 1 - UDFØRELSESFASEN	40
4.2.1 Nuværende udbredelse.....	41
4.2.2 Revisionshandling.....	42

4.2.3 Revisionskvalitet.....	49
4.2.4 Revisionsbevis	51
4.2.5 Delkonklusion.....	53
4.3 TEMA 2 - REVISORS ROLLE	53
4.3.1 Revisors ansvar	54
4.3.2 Revisors skepsis.....	56
4.3.3 Revisors kompetencer	59
4.3.4 Delkonklusion.....	62
4.4 TEMA 3 - BARRIERER.....	63
4.4.1 Ressourcer i revisionsvirksomheder	63
4.4.2 Normer forankret i branchen	65
4.4.3 Delkonklusion.....	67
4.5 TEMA 4 - FREMTID	68
4.5.1 Potentiale & risici.....	68
4.5.2 Samspil.....	71
4.5.3 Regulering.....	73
4.5.4 Delkonklusion.....	74
4.6 ANALYSENS DELKONKLUSION.....	75
5. DISKUSSION.....	77
5.1 TIDSMÆSSIG BESPARELSE.....	77
5.2 REVISORS ROLLE.....	79
6. KONKLUSION.....	83
7. LITTERATURLISTE	85
7.1 REVISIONSSTANDARDE.....	85
7.2 LOVGIVNING OG FORORDNINGER	85
7.3 VIDENSKABELIGE ARTIKLER OG BØGER.....	85
8. BILAGSOVERSIGT	89

1. Indledning

Teknologisk og digital disruption er ikke et nyt fænomen (Rosenstand, 2017, s. 15), men det har i dag større relevans end nogensinde. Kunstig intelligens, herunder specielt generativ kunstig intelligens, har vundet indpas i hele verden de seneste år, hvor værktøjer som chatbots og copilot-applikationer benyttes i vidt omfang i både det professionelle og private liv, og revisionsbranchen er ingen undtagelse. Med udviklingen af kunstig intelligens, opstår der en række nye potentialer og risici, som ikke tidligere har været til stede. Eksempelvis forårsager manglende forståelse og kendskab til kunstig intelligens risici i form af utilsigtet brug eller manglende indsigt i værktøjernes fulde potentiale (PricewaterhouseCoopers, 2025). Udviklingen har ligeledes accelereret mulighederne for at generere fiktivt indhold, også kaldet 'deepfakes', hvor almene borgere nemt og hurtigt kan benytte kunstig intelligens til at skabe realistisk materiale baseret på helt konkrete karakteristika. Dette afføder både etiske dilemmaer i form af spredning af misinformation og uberettiget udnyttelse, men gør det samtidig også sværere for modtageren at skelne mellem reelt og fiktivt indhold (Swatton & Leblanc, 2024). Sådanne dilemmaer gør sig også gældende for revisionsbranchen, både i form af det materiale revisor modtager fra eksterne parter, men også det materiale revisor selv udarbejder.

En undersøgelse fra KPMG viser, at størstedelen af virksomhederne i dag benytter en form for kunstig intelligens i den finansielle rapportering, og at de ligeledes har en forventning om, at revisor også gør brug af kunstig intelligente værktøjer. Tre hovedpunkter fremhæves som grundlaget for kundernes forventning. For det første er forventningen om en mere effektiv og nøjagtig revision ved at bruge kunstig intelligens til stede, samt det at udvikle proaktive, kontinuerlige og forudsigende processer og analyser. Derudover forventer kunderne også, at revisor kan bidrage med at undersøge og analysere en større mængde data, som dermed vil bidrage til indsigt og viden, som ellers ikke opnås gennem traditionelle analyser. Der er samtidig også en forventning om, at kunstig intelligens faktisk bliver en integreret del af hele revisionsprocessen, og at denne udvikling sker hurtigere end først antaget (KPMG, 2024). Men hvilken betydning har kunstig intelligens for revisor og hele dennes funktion? Peter Rasborg fra Responsumudvalget stiller spørgsmålstejn ved begrebet god revisorskik, når teknologien spiller en større rolle i revisors arbejde samt hvordan dette bidrager til en nytænkning af revision i sin helhed. Han opfatter god revisorskik som et spektrum mellem det værdibaserede og regelbaserede, hvor nutidens tendens tegner et billede af det regelbaserede som værende toneangivende, men håber ikke det værdibaserede bliver tilsidesat. Han nævner ligeledes i en

artikel til FSR at "udvikling er en naturlig del af vores branche. Vi revisorer er gode til at omgås mennesker, og det er i samspillet mellem teknologi og menneskelig etik, at vi vil finde vores fremtidige rolle" (Andersen, 2024). Men hvad indebærer denne rolle egentlig for fremtidens revisorer med indtoget af den teknologiske udvikling og specielt brugen af kunstig intelligens?

1.1 Problemfelt

Som beskrevet i ovenstående afsnit er kunstig intelligens blevet en uundgåelig del af revisors hverdag og fremtidsudsigterne tyder på, at udviklingen kun vil fortsætte de kommende år. De teknologiske værktøjer, som kunstig intelligens, giver en række muligheder for optimering af blandt andet revisionshandlingerne. Med potentialet til automatisering af visse revisions-handlinger, opstår nye muligheder og samtidigt nye udfordringer for revisors arbejdsopgaver og ansvar. Kunstig intelligens er blevet integreret i samfundet, og det er derfor ikke længere et spørgsmål om kunstig intelligens får betydning, men snarere hvordan det får betydning for revisionsbranchen. Det er dermed relevant at undersøge, hvordan revisorer kan udnytte kunstig intelligens uden samtidig at kompromittere kvaliteten og integriteten. Herudover er det væsentligt at undersøge, hvordan revisor bør forberede sig på fremtiden, hvor kunstig intelligens spiller en betydelig rolle, samt hvordan de nye teknologiske muligheder og krav ændrer revisors rolle, kompetencer, metoder og etiske retningslinjer.

1.2 Problemformulering

Med udgangspunkt i ovenstående betragtninger, er følgende problemformulering udarbejdet:

Hvordan påvirkes revisors rolle, når kunstig intelligens bliver en integreret del af revisionshandlingerne?

For at kunne besvare problemformuleringen fyldestgørende, giver dette anledning til at klarlægge, beskrive og definere begrebet kunstig intelligens i afhandlingens teoretiske afsnit. Ligeledes kræver problemformuleringen også et teoretisk udgangspunkt i form af revisors rolle og ansvar, samt gennemgang af revisionshandlingerne herunder også definitionen på tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvorfor dette besvares og beskrives i afhandlingens teoretiske afsnit.

1.3 Afgrænsning

Nærværende afhandling tager udgangspunkt i revisionsprocessen i Danmark og revision af danske virksomheder, hvorfor dette giver en naturlig geografisk afgrænsning. Afhandlingen tager ligeledes udgangspunkt i dansk lovgivning og standarder gældende for revisorer i Danmark, hvorfor der kun i begrænset omfang inddrages udenlandsk teori eller litteratur, og som undersøgeren vurderer relevant til en fyldestgørende besvarelse af problemformuleringen. Afhandlingen vil primært fokusere på revisors rolle og de konkrete opgaver revisor skal foretage i udførelsesfasen, hvorfor planlægnings- og rapporteringsfasen benævnes hvor det findes relevant for forståelsen, men der foretages ikke dybere analyse af sådanne områder. Det negligeres ikke, at disse områder og processer også påvirkes af kunstig intelligens, men afhandlingens fokus vil være på udførelsesfasen fra revisors perspektiv. Nærværende afhandling vil primært fokusere på analyse af anvendelse af kunstig intelligens i udførelsesfasen i revisionsprocessen med begrundelse i områdets potentiale til optimering og effektivisering. Endvidere afgrænses der fra at behandle øvrige aspekter af revisors arbejde, som blandt andet rådgivning og assistance.

Kunstig intelligens defineres kort som relevant for undersøgelsens udgangspunkt, men afhandlingens undersøgelsesfelt afgrænses fra at behandle den teknologiske integrering og implementering af kunstig intelligens, hvorfor det teknologiske perspektiv ikke undersøges dybere. Kunstig intelligens dækker over en række teknologier og systemer, som inddrages til fordel for læserens forståelse af kunstig intelligens som begreb. Afhandlingen afgrænser sig fra en teknisk undersøgelse af teknologierne og det antages ligeledes, at de omtalte teknologier er plausible.

1.4 Strukturelt overblik

Følgende afsnit har til formål at skabe et logisk og sammenhængende overblik over afhandlingens struktur samt den anvendte forskningstilgang til undersøgelse af problemformuleringen. Præsentationen af afhandlingens struktur tilstræber at skabe gennemsigtighed for afhandlingens argumentationslogik og forskningstilgang. Forskningstilgangen er essentiel til forståelse for, hvordan den endelige konklusion er opnået, hvorfor det er væsentligt at denne præsenteres korrekt og gennemsigtigt for læseren. Øget gennemsigtighed har til formål at øge reliabiliteten for undersøgelsen samt tilstræbe troværdighed over for læseren. Forskningsdesignet er illustreret i nedenstående figur 1.

Figur 1: Projektdesign



Kilde: Egen tilvirkning

Ovenstående figur 1 illustrerer den overordnede struktur for undersøgelsen, som indledningsvist introducerer problemstillingen samt tilhørende overvejelser om afgrænsning og projektstruktur. Begrundelser for problemstillingen, afgrænsning og projektstruktur leder til den metodiske tilgang. Metodeafsnittet har til formål at skabe gennemsigtighed i metodens tilgang til afhandlingens udformning. Her redegøres for det anvendte videnskabsteoretiske paradigme, hvor undersøgelsens epistemologiske og ontologiske forudsætninger præsenteres for læseren. Herudover præsenteres de metodiske valg og fravalg som er foretaget til besvarelse af problemformuleringen og den endelige konklusion. Kapitel 3 har til formål at redegøre for det teoretiske fundament vedrørende revisors ansvar, revisionshandling, revisionsbeviser samt en mindre redegørelse af begrebet kunstig intelligens.

De foregående afsnit og kapitler udgør det samlede teoretiske og metodiske grundlag for afhandlingens analyse. Her behandles den indsamlede empiri gennem tematisk analyse, hvor

tendenser og fænomener kommer til udtryk. Afslutningsvist diskuteres fund fra analysen, samt refleksioner og konsekvenser, der affødes af analysens konklusioner. Slutteligt opsummeres afhandlingens væsentligste fund og betragtninger i en samlet konklusion, som udgør den endelige besvarelse af problemformuleringen.

2. Metode

Følgende afsnit har til formål at redegøre for de videnskabsteoretiske og metodiske overvejelser som ligger til grund for afhandlingens udarbejdelse, herunder valget af kritisk realisme som videnskabsteoretisk paradigme samt de ontologiske og epistemologiske antagelser. Derudover redegøres der i efterfølgende afsnit for validiteten og reliabiliteten i indeværende afhandling. Endvidere består metodeafsnittet af en redegørelse og argumentation for valget af metodetilgang, den indsamlede empiri som danner grundlaget for undersøgelsens konklusion samt måden hvorpå denne er indsamlet.

2.1 Videnskabsteori

Med udgangspunkt i den udarbejdede problemformulering vil indeværende afhandling behandles ud fra det videnskabsteoretiske paradigme kritisk realisme, hvor en objektiv ontologi og subjektiv epistemologi forudsættes. Sammenspillet mellem de to dimensioner, den objektive ontologi og den subjektive epistemologi, muliggør en redegørelse og forståelse af sammenhænge mellem kunstig intelligens i revisionsprocessen og revisors fremtidige udfordringer samt muligheder. Endvidere er det herigennem også muligt at afdække tendenser til besvarelse af problemformuleringen. I kritisk realisme antages det, at muligheden for at skabe en fuldstændig objektiv viden ikke eksisterer, men skal derimod opfattes som en social proces der er historisk betinget, hvorfor der altid vil være en vis grad af subjektivitet, hvorfra den subjektive epistemologi opstår (Nielsen, R., 2018, s. 32).

2.1.1 Ontologi

Den ontologiske dimension omhandler forståelsen af virkeligheden, herunder undersøgerens opfattelser og antagelser af de forhold og egenskaber, som karakteriserer den virkelighed, der undersøges (Nielsen, R., 2018, s. 29). Kritisk realisme bygger på en realistisk og objektiv ontologi, hvor det antages, at der eksisterer en virkelighed uafhængigt af undersøgerens videnskabelige erkendelse eller viden herom. Virkeligheden består dermed af mere end det, som kan observeres og erfares med de menneskelige sanser (Nielsen, R., 2018, s. 29). I indeværende afhandling betyder den ontologiske dimension under den kritisk realistiske

tilgang, at det erkendes, at kunstig intelligens eksisterer og er en del af revisionsprocessen samt at revisors rolle påvirkes som følge heraf uagtet hvorvidt undersøgelsen erkender dette.

Endvidere er et centralt element i den videnskabsteoretiske tilgang at identificere genstandsfeltet. Genstandsfeltet i kritisk realisme består af den del af virkeligheden, der eksisterer uafhængigt af undersøgerens bevidsthed herom, og er netop det, som ønskes undersøgt og forstået, hvorfor dette ikke nødvendigvis kan afdækkes og erkendes direkte empirisk, men derimod ved hjælp af mønstre og tendenser, som opstår og tydeliggøres i empirien (Egholm, L., 2014, s. 127). I nærværende afhandling omfatter genstandsfeltet revisors rolle i henhold til hvordan denne tilpasses og influeres af brugen af kunstig intelligens i revisionsprocessen, konkret gennem specifikke revisionshandlinger. Til undersøgelse af genstandsfeltet, er det en nødvendighed at opsætte visse afgrænsninger velvidende, at dette genstandsfelt indgår i en større helhed og sammenhæng. Afgrænsningen er beskrevet i afsnit 1.3 og omfatter eksempelvis afhandlingens afgrænsning fra det tekniske og teoretiske aspekt af kunstig intelligens, omend undersøgelsen er bevidst om at et sådant perspektiv er essentielt for den praktiske evne ved brugen af kunstig intelligens. Endvidere fokuserer afhandlingen udelukkende på revisorer lokaliseret i Danmark, hvorfor der ligeledes afgrænses til kun at inddrage dansk lovgivning eller anden lovgivning og standarder, som må antages at være relevant for danske revisorer, uagtet at dette skal ses i en større sammenhæng. Dog inddrages tidligere undersøgelser foretaget uden for Danmark til at belyse genstandsfeltet, såfremt disse findes relevant og gavnlig for nærværende afhandling.

Endvidere er den kritisk realistiske virkelighedsforståelse kendetegnet ved at indeholde tre forskellige domæner; det empiriske domæne, det faktiske domæne og det dybe domæne. Det empiriske domæne består af menneskers erfaringer og observationer, hvorimod det faktiske domæne beskæftiger sig med fænomener og begivenheder som eksisterer eller finder sted, uafhængigt af om disse erkendes, erfares eller observeres. Det dybe domæne består af ikke-direkte observerbare strukturer og mekanismer, som forårsager og understøtter fænomenerne og begivenhederne i det empiriske og faktiske domæne (Nielsen, R., 2018, s. 29-30). I nærværende afhandling vil der gennem det empiriske domæne observeres og erfares, hvordan revisors rolle påvirkes ved brugen af kunstig intelligens. Det er ligeledes også gennem det empiriske domæne, at relevant lovgivning og standarder, som revisor er underlagt, erfares. Endvidere identificeres kunstig intelligens som et fænomen i det faktiske domæne, da dette eksisterer uafhængigt af undersøgerens kendskab hertil. Dette gør sig ligeledes gældende for

diverse lovgivninger og standarder, som revisor er pålagt, uagtet om disse inddrages og erfares i indeværende afhandling. Derudover antages det, at yderligere fænomener og begivenheder, som findes relevante for besvarelsen af den opstillede problemformulering, identificeres gennem afhandlingens analytiske proces. Ligeledes anvendes det indsamlede empiri i det faktiske domæne til fortolkning og bearbejdning gennem relevant teori, hvilket har til formål at tydeliggøre og klarlægge, hvordan kunstig intelligens kan benyttes og udnyttes som en integreret del af revisionshandlingerne til at imødekomme revisors fremtidige udfordringer, samt hvordan revisors rolle påvirkes som følge heraf. Det dybe domæne inddrages til forståelse af hvorfor og hvordan de nævnte fænomener er opstået. Gennem det dybe domæne undersøges det ligeledes hvordan fænomenet kunstig intelligens i revisionshandlingerne både kan bidrage til at imødekomme revisors fremtidige udfordringer og muligheder, men samtidig også være medvirkende og årsagen til disse udfordringer. Da dette domæne består af ikke-direkte observerbare strukturer og mekanismer, ønskes disse belyst gennem afhandlingens analyse til at danne en forståelse af, hvordan disse forårsager og understøtter de omtalte fænomener. Dermed er det gennem både det empiriske og faktiske domæne, at denne forståelse dannes, hvorfor det er interaktionen mellem de tre domæner, som har til formål at besvare problemformuleringen.

2.1.2 Epistemologi

Den epistemologiske dimension omhandler synet på erkendelse, viden og videnskaben, hvor det i det kritisk realistiske perspektiv betyder, at videnskaben skal hjælpe med at få oplyst og forstå det dybe domæne. Altså er det gennem videnskaben, at de ikke-direkte observerbare strukturer og mekanismer i det dybe domæne bliver identificeret og afdækket, således det er muligt at opnå en forståelse for de observerede fænomener og begivenheder i det empiriske og faktiske domæne, samt hvad der understøtter disse fænomener og begivenheder. Epistemologien opfattes som subjektiv under kritisk realisme, da viden og videnskaben er dynamisk og anskues som en social aktivitet, som fortolkes og forklares gennem begrebsdannelse og abstraktion (Nielsen, R., 2018, s. 31-32). I nærværende afhandling betyder den subjektive epistemologi, at undersøgelsen er historisk og kontekstuel betinget baseret på undersøgerens subjektive fortolkninger og forklaringer af allerede eksisterende viden, grundet den kritisk realistiske epistemologi hvor det anerkendes, at underliggende komplekse strukturer og aktører påvirker vidensprocessen (Nielsen, R., 2018, s. 32). Dermed erkendes det ligeledes, at undersøgerens subjektive fortolkning af den indsamlede empiri, samt hvilken empiri der

indsamles, påvirker afhandlingen og dennes resultater, hvorfor undersøgelsen resultater ikke faktisk repræsenterer en fuldkommen sand og objektiv viden.

Den subjektive epistemologi er væsentlig i forbindelse med afhandlingens indsamling af empiri, hvor udarbejdelsen og brugen af interviews er et centralt element. Her vil såvel interviewerens som respondentens individuelle fortolkning og forståelse af genstandsfeltet og dertilhørende begreber påvirke de enkelte interviews, hvilket alt andet lige har indflydelse på afhandlingens resultater samt det empiriske grundlag til besvarelse af problemformuleringen. Endvidere er det ligeledes også den subjektive epistemologi, der gør det muligt for undersøgeren at prioritere netop de faktorer, som vil være relevant for afhandlingen at fokusere på. Det erkendes dermed, at al data og viden ikke kan erfares og indsamles, hvorfor der er foretaget nødvendige afgrænsninger og udvælgelser, da dette er subjektivt og kontekstuel baseret. Der henvises til afsnit 1.3 for de foretagne afgrænsninger.

2.1.3 Validitet og reliabilitet

For at højne afhandlingens validitet, sikres der kontinuitet mellem problemformulering, den anvendte metode til besvarelsen heraf samt den inddragede teori til forståelse og understøttelse af den anvendte metode og dennes konklusioner. Den interne validitet sikres ved inddragelse af en tilstrækkelig mængde empiri, hvori det er muligt at danne tendenser og generaliseringer i den indsamlede data. Ud fra disse tendenser og generaliseringer vil det være muligt at konkludere og besvare problemformuleringen, og dermed opnå en forståelse for, hvordan kunstig intelligens kan inddrages i revisionsprocessen for at imødekomme revisors fremtidige udfordringer og muligheder, men samtidig også hvilke dilemmaer dette kan medføre. Afhandlingens konklusion baseres udelukkende på den mængde empiri, som tid og ressourcer tillader at indsamle, hvorfor der forekommer visse naturlige begrænsninger i videns- og indsamlingsprocessen. Yderligere indsamling af empiri vil bidrage til at understøtte de foretagne generaliseringer og dermed øge den eksterne validitet. Dog skal det ligeledes bemærkes, at mængden af indsamlet empiri er fundet tilfredsstillende til sikring af den eksterne validitet, baseret på mønstre som danner grundlaget for udledning af tendenser og generaliseringer, hvorfor det er vurderet, at supplerende empiri ikke vil bidrage yderligere. Endvidere underbygges de udledte generaliseringer og tendenser af andet teori, hvorfor kombinationen af empiri og teori bidrager til en troværdig og valid besvarelse af problemformuleringen.

Da indeværende afhandling tager afsæt i det kritisk realistiske paradigme, hvor en subjektiv epistemologi antages og anerkendes, reduceres relevansen og vigtigheden af reliabiliteten dermed også. Reduceringen af reliabilitetens vigtighed skyldes, at undersøgerens subjektive holdning og fortolkning besværliggøre sandsynligheden for, at andre forskere når samme konklusion. Endvidere beskæftiger nærværende afhandling sig primært med den kvalitative metode, hvorfor transparens i undersøgelsens tilgang og fortolkning vægtes højere (Brinkmann, S. & Tanggaard, L., 2020, s. 660). For at højne afhandlingens pålidelighed, og dermed reliabilitet, beskrives udarbejdelsen af undersøgelsen dybdegående. Dette skaber dermed gennemsigtighed af de udledte konklusioner, hvilket sikrer undersøgelsens troværdighed gennem kvalitetssikring (Brinkmann, S. & Tanggaard, L., 2020, s. 616). Ydermere transskriberes alle afholdte interviews med det formål at sikre gennemsigtigheden og pålideligheden, for at præsentere interviewpersonernes udtalelser så ufortolket som muligt. Dog er disse udtalelser altid subjektivt betinget baseret på den enkelte interviewpersons fortolkning og forståelse af de stillede spørgsmål, samt de adspurgte spørgsmål er betinget af interviewerens.

2.2 Metodiske overvejelser

De følgende afsnit har til formål at redegøre for afhandlingens metodetilgang og empiri samt hvorledes empirien er indsamlet. Der redegøres for valgte metode, samt hvilke valg og fravalg, der er foretaget i processen, for bedst muligt at besvare problemformuleringen. Det vil i de efterfølgende afsnit ligeledes blive præsenteret de informanter, der er udvalgt til undersøgelsen, samt processen for databehandlingen.

2.2.1 Metodetilgang

Da nærværende afhandling tager afsæt i kritisk realisme, opfattes den allerede eksisterende teori som en social konstrueret abstraktion, og er dermed social betinget. Dette opfattes derfor som en konceptuel ramme, hvorfra nærværende undersøgelse tager udgangspunkt i, men som ikke opfattes som den fuldstændige sande og objektive viden (Nielsen, R., 2018, s. 79). Derved har denne undersøgelse til formål at bidrage med yderligere og ny viden om de væsentlige strukturer og mekanismer i det dybe domæne. Hertil anerkendes det, at indeværende undersøgelses konklusioner ligeledes ikke kan ansues som ny fuldstændig sand og objektiv viden, men skal bidrage med yderligere viden i den valgte konceptuelle ramme. Undersøgelsens teoretiske udgangspunkt omfatter relevant revisionsteori, heriblandt revisorloven og udvalgte standarder, samt teori omhandlende revisionsprocessen og revisors

ansvar i forbindelse hermed. Endvidere indebærer dette også relevant viden og teori vedrørende kunstig intelligens samt hvilke implikationer sådanne teknologier kan medføre. Det teoretiske grundlag benyttes som et afsæt til indsamling af empiri, og analyseres ligeledes gennem empiriske data til det formål at besvare problemformuleringen og dermed klarlægge hvordan, om muligt, kunstig intelligens kan bidrage til revisors arbejde i udførelsesfasen. Som beskrevet, tager undersøgelsen, analysen og dennes databehandling udgangspunkt i udvalgt teori, hvorfor undersøgelsen tilgås fra et deduktivt perspektiv. Dog anskues teorien fra et mere pragmatisk synspunkt grundet det kritisk realistiske paradigme, hvorfor dette giver undersøgeren mulighed for at kombinere elementer fra forskellige teorier og skaber dermed fleksibilitet i det teoretiske udgangspunkt (Nielsen, R., 2018, s. 79-80). Dermed har indeværende afhandling ikke til formål at teste allerede eksisterende teori, som den deduktive tilgang ellers kan opfattes som, men derimod blot tage afsæt i teorien og som til en vis grad vil være retningsbestemmende for analysen.

2.2.2 Empiri

For bedst muligt at besvare problemformuleringen, anvendes der en kvalitativ tilgang som undersøgelsesdesign. Den kvalitative tilgang er velegnet til at undersøge underliggende tendenser og fænomener, og særligt informanternes anvendelse af kunstig intelligens samt dennes påvirkning af revisionsarbejdet (Creswell & Creswell, 2018). Afhandlingens formål er at undersøge hvordan revisors rolle påvirkes som følge af anvendelsen af kunstig intelligens i udførelsesfasen, hvorfor det er essentielt med inddragelse af kvalitativ empiri. Den kvalitative tilgang er velegnet, når der undersøges tendenser, som udspiller sig i komplekse strukturer, hvor flere faktorer påvirker hinanden. For undersøgelsen kan det betyde, at informanternes perspektiv på kunstig intelligens påvirkes af samfundets normer, personlige holdninger og erfaringer, hvilket hermed påvirker den kvalitative empiri som anvendes i undersøgelsen. Kvalitativ metode vurderes bedst egnet til at belyse dette sammenlignet med en kvantitativ metode. Med den kvalitative tilgang giver det undersøgeren mulighed for analysering af samfundsmæssige normer og regler, som ej i lige så høj grad ville kunne opnås ud fra en kvantitativ tilgang. Problemformuleringen lægger op til en dybdegående undersøgelse af fænomenet, hvilket er bedst muligt gennem interview, hvor undersøgeren kan spørge informanten om konkrete forhold og ligeledes modtage mere nuancerede og uddybende svar. Dette er ikke i samme grad muligt ved den kvantitative metode, hvor det vurderes svært at indhente nuancerede svar og bagvedliggende forklaringer på tendenser og mønstre, hvilket er undersøgelsens formål.

I nærværende afhandling inddrages der særligt primær empiri til besvarelse af problemformuleringen. Til undersøgelse af, hvorvidt revisors rolle påvirkes af kunstig intelligens, vurderes det fordelagtigt for undersøgelsen at indsamle primær empiri, eftersom området er i konstant udvikling og forandring. Det er derfor væsentligt for undersøgelsen, at den indsamlede empiri afspejler aktuelle udfordringer og dilemmaer, revisorer konfronteres med i dag. Til empiriindsamlingsmetoden anvendes interview for at kunne afklare tendenser og fænomener, som udspiller sig på området samtidig med muligheden for at opnå indsigt i informanternes forståelse af virkeligheden. Den primære empiri består derfor af informantens subjektive perspektiv, som danner grundlag for konklusionen. Med denne tilgang bliver det muligt at behandle den komplekse problemstilling, som påvirkes af adskillige eksterne faktorer (Brinkmann, S. & Tanggaard, L., 2020, s. 217).

Undersøgelsen fokuserer på at klarlægge aktuelle tendenser i revisionsbranchen i Danmark, hvilket kan opnås ved primær empiri, hvorfor undersøgelsen ikke baseres på sekundær empiri. Sekundær empiri inddrages i afhandlingen til redegørelse for revisors erhverv og ansvar, og udgør den grundlæggende viden, som anvendes til analyse af revisors rolle og anvendelsen af kunstig intelligens i udførelsesfasen. Der er valgt at foretage fire interviews, da ligheder og tendenser opstod i det sagte efterhånden som interviewene blev afviklet, hvorfor empirien vurderes fyldestgørende og troværdig, til at bidrage med en konklusion på problemformuleringen. Antallet af interviews vurderes passende for at kunne analysere empirien dybdegående, og sikre en nuanceret og valid fortolkning af de indsamlede data, hvilket uddybes nærmere i det følgende afsnit.

2.2.3 Interview

Som beskrevet i ovenstående afsnit, bygger undersøgelsens empiri på primær empiri fra interviews. Dette afsnit vil omhandle de valg og fravalg der er foretaget, for bedst muligt at kunne besvare problemformuleringen. For at undersøge, om revisors rolle påvirkes af den stigende grad af kunstig intelligens i revisionsprocessen, baserer empirien sig på interviews. Der er valgt interview som metode for at opnå en dybere indsigt i informanternes anvendelse og oplevelse af kunstig intelligens, og hvordan dette påvirker revisionshandlingerne i udførelsesfasen. Dette giver mulighed for at analysere mønstre og dynamikker, der belyser revisionshandling, hvor og hvordan kunstig intelligens kan anvendes som værktøj, samt hvilke konsekvenser der er som følge heraf, særligt på revisors rolle og ansvar. Interviewene foretages med det formål at få adgang til, hvordan informanternes hverdag påvirkes og vil blive

påvirket af kunstig intelligens i fremtiden. Herudover bliver det muligt at få kendskab til revisors daglige arbejde og hvordan det påvirkes af kunstig intelligens. De foretagne interviews er afholdt som individuelle interviews, således at informantens synspunkter og holdninger kan komme til udtryk, uden påvirkning fra andre informanter. Derudover arbejder informanterne i forskellige revisionsvirksomheder, hvorfor undersøgeren har tilrettelagt interviewene således informanterne kan udtale sig fortroligt. Ved et individuelt interview bliver det ligeledes muligt for interviewerens at få en dialog med informanten, og derved bedre mulighed for at få indsigt i informantens synspunkter (Brinkmann, S. & Tanggaard, L., 2020, s. 35). Da undersøgelsens empiri netop bygger på, hvad informanterne udtaler, er informanterne udvalgt på baggrund af deres kompetencer og indsigt i revisionsbranchen. Informanterne præsenteres nærmere i afsnit 2.2.3.1.

Interviewene udføres som semistruktureret interviews, hvorfor en del af spørgsmålene er planlagt, mens andre spørgsmål opstår som følge af den naturlige dialog mellem informanten og interviewerens (Brinkmann, S. & Tanggaard, L., 2020, s. 42). Interviewguiden fungerer som styringsredskab når interviewet foretages, for at sikre informanterne bliver forholdt de spørgsmål, som vurderes væsentlige for undersøgelsen og analysen, men ikke nødvendigvis i systematisk rækkefølge. Spørgsmålene stilles ligeledes sjældent ordret som nedskrevet i interviewguiden, for at sikre en mere naturlig dialog med informanten. Her er interviewerens bevidst omkring de potentielle faldgruber, der kan opstå ved at formulere spørgsmål som ledende frem for åbne. For præsentation af interviewguiden henvises der til bilag 1. Interviewguiden er baseret på interviewspørgsmål, som tager afsæt i problemformuleringen, og er de faktisk adspurgte spørgsmål, som styrer interviewet i den givne retning. Interviewguiden indeholder både åbne og lukkede spørgsmål, hvilket giver informanten mulighed for at svare på spørgsmålene med egen mulighed for uddybelse og fortolkning. Med henvisning til interviewguiden, jf. bilag 1, er interviewet opbygget i tre dele, begyndende med en indledning, hvor informanten forelægges de praktiske informationer omkring faciliteringen af interviewet samt kort beskrivelse af undersøgelsens formål. Dernæst består interviewguiden af dets egentlige formål i form af fire overordnede temaer, hvilket begynder med en kort introduktion af informanten. Informanten får her mulighed for at blive komfortabel ved at fortælle om sig selv, sin baggrund og profession. Derudover bedes informanten også beskrive, hvad dennes opfattelse af kunstig intelligens er, således undersøgeren har forståelse for dette gennem såvel interviewet som hele den efterfølgende proces.

Efter de indledende bemærkninger fra informanten, fokuseres interviewet således interviewspørgsmålene ansføres afhandlingens problemformulering. Denne del er inddelt i de resterende tre temaer som påtales udførelsesfasen, hvor der forespørges om konkrete revisionshandlinger og revisionsbevis i relation til kunstig intelligens, konsekvenser, herunder udvikling af revisors rolle, ansvar og professionel skepsis samt afslutningsvis informantens refleksioner. Den sidste del af interviewguiden består af en afrunding, hvor interviewet og væsentlige bemærkninger kort gennemgås med informanten, samt at informanten selv får mulighed for at tilføje noget som afslutning, hvis informanten ønsker dette. Interviewet vil efterfølgende blive transskriberet, og herefter tilsendt til informanten, som bedes bekræfte, at transskriberingen foregiver en nøjagtig gengivelse. Den konkrete databehandling af transskriberingen redegøres i afsnit 2.2.4.

2.2.3.1 Præsentation af informanter

Informanterne er bevidst udvalgte fagpersoner fra udvalgte revisionsvirksomheder samt en forsker. Disse personer er udvalgt til opnåelse af generel viden i revisionsbranchen, og giver ligeledes undersøgeren mulighed for at belyse ligheder og forskelle på tværs af et større omfang af revisionsbranchen. Den ene informant består af en forsker fra et dansk universitet, som foretager interviews med revisorer i diverse revisionsvirksomheder i Danmark til brug for forskning. Forskningen omfatter ikke direkte kunstig intelligens i revisionsbranchen, som det undersøges i indeværende afhandling, men forskeren har et bredt overordnet kendskab til, hvorvidt og hvordan kunstig intelligens benyttes i diverse revisionsvirksomheder, hvilket informanten har opnået gennem egen forskning. Netop det brede og overordnede kendskab vurderes fordelagtigt til afhandlingens undersøgelse, og ligger ligeledes til grund for, hvorfor informanten er valgt. Informanten bidrager til undersøgelsens indledende og grundlæggende forståelse, som understøttes og analyseres nærmere gennem interviews med de resterende informanter. Informanten har foretrukket at optræde som anonym i indeværende afhandling, men undersøgeren er bekendt med og har verificeret forskerens rigtige navn samt specifikke forskningsområde. Informanten omtales fremadrettet som forskeren. Endvidere består de resterende tre informanter af fagpersoner fra større revisionsvirksomheder, hvoraf to informanter er statsautoriserede revisorer. Indeværende afhandling tager dermed primært afsæt i empiri indsamlet fra større revisionsvirksomheder, hvilket delvis skyldes undersøgerens forudindtagethed til genstandsfeltet i form af en forventning om, at der er større villighed og ressourcekapacitet til at udvikle og benytte kunstig intelligens i revisionshandlingerne i de større revisionsvirksomheder. Samtidig er denne forventning også blevet bekræftet gennem

interviewet med forskeren, hvorfor undersøgeren har vurderet, at interviews med fagpersoner fra mindre revisionsvirksomheder ikke vil bidrage yderligere til afhandlingens besvarelse af problemformuleringen. De resterende informanter beskrives i det følgende afsnit.

Jan K. Mortensen er Partner og statsautoriseret revisor i Ernst & Young, herefter omtalt EY, og beskæftiger sig med implementeringen af kunstig intelligens til revisionsvirksomhedens interne brug. Derudover arbejder han primært med revision af større virksomheder, hvor han fortsat er underskriver og dermed endelig ansvarlig for revisionens korrekthed. Informanten er valgt, da han netop besidder et grundigt og aktuelt kendskab til hele revisionsprocessen, herunder også revisors handlinger, samt bistår udviklingen og implementeringen af kunstig intelligens, hvorfor informanten fremstår som interessant og relevant for afhandlingens undersøgelse. Derudover er der foretaget interview med Per Leslie Jensen fra PricewaterhouseCoopers, herefter omtalt PwC, som er Partner i Risk Assurance afdelingen, men beskæftiger sig ligeledes med data og kunstig intelligens. Han er med til at udvikle og teste de kunstig intelligente værktøjer, som PwC implementerer til brug i revisionshandlingerne, hvorfor informanten vurderes relevant i henhold til afhandlingens problemformulering. Dette er på trods af, at informanten ikke er revisor, men besidder et stærkt kendskab til revisors arbejde og ansvar i form af hans nuværende stilling i Risk Assurance. Informanten har arbejdet i revisionsbranchen i tyve år, hvor han har arbejdet tæt med revisorer og beskæftiget sig med revisors ansvar, hvorfor undersøgeren ikke opfatter dette som en hindring eller begrænsning til indsamling af relevant empiri. Den sidste informant er Senior Manager og statsautoriseret revisor Christian Lehmann fra Deloitte. Christian har et dybdegående kendskab til revisors arbejde og handlinger, men beskæftiger sig i dag primært med digitalisering og innovation af revisionen i sit virke som daglig leder af Audit Innovation, herunder også udvikling og implementering af kunstig intelligens. Dermed vurderes informanten ligeledes at være relevant til en fyldestgørende og dybdegående empiriindsamling og analyse, således problemformuleringen tilstrækkeligt besvares.

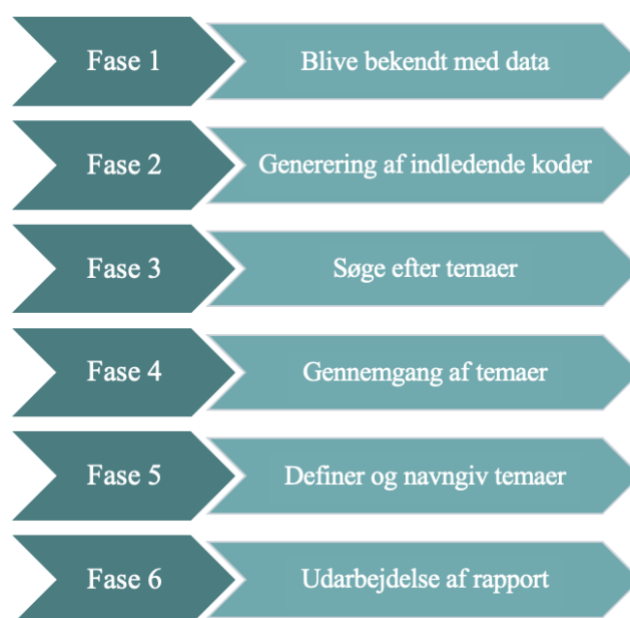
2.2.4 Databehandling

For at kunne udlede konklusioner, og dermed besvare problemformuleringen, skal det indsamlede empiri behandles, hvilket opfattes som et centralt element i afhandlingens analyse. Som nævnt i ovenstående afsnit, lydoptages de afholdte interviews for derefter at blive transskriberet. Alle lydfiler tjener uforbeholdent det formål at danne grundlag for transskriberingen og afhandlingens analyse, og slettes efterfølgende når udarbejdelsen af

undersøgelsen er færdiggjort. Hertil er undersøgeren bekendt med, at der i det sagte sprog kan være underliggende holdninger og underforstået meninger, som er betinget af de sociale strukturer og mekanismer hos både informanten og interviewer, samt den sociale kontekst hvori disse personer befinder sig under interviewet. For at højne afhandlingens validitet, gøres der kun i begrænset omfang brug af anonymisering, da det dermed er muligt for læseren selv at få en forståelse for informanterne og det grundlag, hvorpå de udtaler sig. Alle informanter er dog blevet forelagt muligheden for anonymisering, såfremt dette har været ønsket, således at informanten har kunne udtale sig uforbeholdent og dermed fremme analysens grundlag. Kun én informant har gjort brug af denne mulighed.

De enkelte interviewpersoner er blevet gjort bekendt med nævnte forhold, og har tilkendegivet accept med optagelse og transskribering inden interviewets start samt accepteret deltagelse med navns nævnelse, med undtagelse af informanten benævnt forskeren. Transskriberingen tjener omtalte formål i afsnit 2.2.3 omhandlende bekræftelse af interviewpersonens udsagn. Endvidere sikrer informantens godkendelse af transskriberingen ligeledes også afhandlingens validitet, således at transskriberingen, som danner grundlaget for meningskondenseringen, ikke på forhånd er unødvendigt subjektiv eller påvirket af undersøgerens forudindtaget mening. For informanternes godkendelse af transskriberingen, henvises der til bilag 6-8, samt bilag 9 for tilsendt transskribering til informanten. Ligeledes benyttes transskriberingen til nedbrydning af datamaterialet for netop at kunne muliggøre segmentering af udtalelser, hvortil Braun og Clarkes (2006) metode for tematisk analyse anvendes, da dette muliggør en effektiv og struktureret databehandling af de foretagne interviews. Den tematiske analyse, også omtalt kodningen, har til formål at bearbejde datamaterialet, således at dataen organiseres til brug for analysen. Ligeledes benyttes kodningen også til at analysere den indsamlede empiri, da dataen kategoriseres og segmenteres med udgangspunkt i deskriptorer og fortolkninger, hvorfor undersøgeren allerede i kodningsprocessen påbegynder analyseringen af dataen (Brinkmann, S. & Tanggaard, L., 2020, s. 605). Det er ligeledes netop gennem denne kodningsproces, at mønstre og tendenser i informanternes udsagn bliver synliggjort, og som dermed bidrager til at besvare forskningsspørgsmålet. Den tematiske metode er illustreret i efterfølgende figur 2.

Figur 2: Seks faser til tematisk analyse



Kilde: Braun & Clarke (2006), egen tilvirkning

Metoden er inddelt i seks faser, hvoraf første fase netop består i transskriberingen af den indhentede data, som gennemlæses flere gange til brug for dannelsen af indledende tanker og ideer. Anden fase indebærer generering af indledende koder, hvorfor segmenteringen af datamaterialet baseres på forudsatte temaer i første fase, som benyttes til meningskondensering for at kunne gøre brug af de foretagne interviews i analysen. Transskriberingerne analyseres systematisk efter de forudbestemte temaer, således det er muligt at analysere på datamaterialet samt synliggøre ensrettede eller modsatrettede meninger. De forudbestemte temaer er baseret på afhandlingens teoretiske grundlag, men tager ligeledes også udgangspunkt i undersøgerens nye tilegnede viden gennem de foretagne interviews, hvorfor kodningen ikke er fastlåst og betinget af undersøgerens forudindtagne viden. Dermed anvendes der primært en teoristyret kodning i indeværende afhandling, men hvor den datastyret kodning ligeledes ikke har været udelukket (Brinkmann, S. & Tanggaard, L., 2020, s. 606). De enkelte temaer er identificeret og navngivet som følge af deres natur og dermed den mening, undersøgeren udleder på baggrund af opnået viden i det teoretiske felt, hvorfor disse primært er navngivet deduktivt. Den tredje fase indebærer processen i at samle koder i mulige overordnede temaer. Her tydeliggøres den datastyrede kodning gennem tilblivelsen af temaer i kodningen, som opstår grundet synliggjorte mønstre i informanternes udsagn, og som vurderes relevant i henhold til den opstillede problemformulering, hvorfor ikke alle synliggjorte mønstre nødvendigvis kommenteres og analyseres i indeværende afhandling. Ligeledes opfattes temaer ikke uagtet

som antallet af gange, et udsagn nævnes, men kan også være mønstre, som opstår i færre informanternes udsagn hvor vigtigheden vurderes høj til besvarelse af problemformuleringen. Dernæst indledes fjerde og femte fase, som vedrører gennemgang og sammenhæng mellem både transskriberingen og datasættet samt selve kodningen, hvilket fremgår af bilag 10-13. De enkelte temaers betydning er afstemt internt blandt undersøgerne, således at alle temaer har specifikke kendetegn, hvilket har til formål at skabe ensartethed og enighed i databehandlingsprocessen og analysen. Der sker ligeledes også en løbende analyse af datasættet i disse faser, uagtet om undersøgeren er bevidst om dette (Braun & Clarke, 2006). Sjette og sidste fase i Braun og Clarkes (2006) metode vedrører selve analyseringen af temaerne hvor teori og litteratur inddrages, samt tydeliggørelsen af sammenhængen til problemformuleringen. Dette er foretaget i afhandlingens analytiske afsnit. Dog opfattes hele den tematiske analyse samt kodningsprocessen som en iterativ proces, hvorfor de forskellige faser genbesøges løbende, som undersøgeren tilegner sig ny viden.

Afslutningsvis skal det ligeledes bemærkes, at kodning er en fragmenteringsproces, hvor det indsamlede data oversættes og generaliseres. Som en del af kodningsprocessen, og dermed undersøgerens fortolkning, risikeres indhold og betydning af det oprindelige datamateriale at gå tabt. Nærværende undersøgelse har et teoretisk udgangspunkt, hvilket har til formål at imødekomme netop denne problemstilling ved at bruge kodning som analyseform, hvor kodningen foretages med hensyntagen til datasættets oprindelige betydning (Aarhus Universitet). For at højne gennemsigtigheden af indeværende afhandling, er der lavet en detaljeret oversigt over temaer og underliggende koder. Koderne er præsenteret særskilt i bilag 10-13. Temaerne defineres i de analytiske afsnit, som de gennemgås, således gennemsigtigheden opretholdes.

3. Teori

Efterfølgende afsnit omhandler det teoretiske grundlag til klarlægning af revisors rolle og ansvar i nutidens danske samfund, herunder hvordan denne er defineret i gældende lovgivning. Endvidere inddrages også hvilke handlinger, revisor konkret foretager sig i den udførende fase af revisionsprocessen, samt hvordan disse handlinger fører til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Til sikring af undersøgerens og læserens fælles forståelse, beskrives fænomenet kunstig intelligens ligeledes i efterfølgende afsnit, hvortil der gennemgås tidligere relevant forskning og litteratur om kunstig intelligens i revisionsbranchen. Det teoretiske aspekt af indeværende afhandling har til formål at danne grundlaget for afhandlingens empiriske tilblivelse, hvorfor dette er betinget af undersøgerens subjektive viden.

3.1 Revisors rolle og ansvar

Revisors rolle og ansvar er nedfældet i bekendtgørelsen af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, også benævnt revisorloven (RL), og er dermed reguleret af de lovgivende myndigheder. Som følge af revisorlovens § 1, stk. 2, vedrører revisors opgaver afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber samt revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven. Dog er revisors opgaver ikke kun begrænset hertil, hvorfor revisors ansvar fortsat følger ved afgivelse af andre erklæringer, jf. RL § 1, stk. 3.

Et centralt element i revisors ansvar vedrører uafhængighed, nærmere bestemt revisors uafhængighed af den konkrete revisionsopgave (Kiertzner et al., 2021, s. 20). Vigtigheden af revisors uafhængighed er også understreget i uafhængighedsbekendtgørelsen (BEK nr. 520 af 24/05/2024), som supplerer revisorlovens § 24, stk. 4 ved blandt andet at uddybe trusler mod revisors uafhængighed samt strafferammen for overtrædelse af lovgivningen. Kravene om uafhængighed er oplistet i revisorlovens § 24, og omfatter blandt andet, at der ikke må foreligge økonomisk interesse, forretnings- eller ansættelsesmæssige forhold mellem revisor og den reviderede virksomhed, eller at revisor på anden måde er involveret i virksomhedens beslutningstagning. Endvidere er det også i acceptfasen, og som følge af kravene i § 15 a, stk. 3, at revisor skal vurdere om denne besidder de nødvendige kompetencer og ressourcer til korrekt udførsel af revisionsopgaven, hvilket også omfatter ressourcer og kompetencer i form af kunstig intelligens. Denne vurdering skal ligeledes også dokumenteres af revisor, hvorfor udførelsesfasen og de planlagte revisionshandling er også er betinget af denne vurdering.

Revisors uafhængighed er en grundlæggende faktor for revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, hvilket revisorlovens § 16 kræver ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Offentlighedens tillidsrepræsentant er et begreb uden direkte retsvirkning eller selvstændig værdi i en juridisk betragtning, men pålægger dog revisor et tydeligt ansvar (Füchsel, K. et al., 2017, s. 44). Revisor skal være interesseneutral i forbindelse med afgivelse af erklæringer med sikkerhed, hvorfor revisor ikke må tage særligt hensyn til én eller flere grupper af regnskabsbrugere, men skal sikre et retvisende billede. Af begrebet fremgår det dermed også, at revisor ikke ensidigt og alene må varetage de offentlige myndigheders interesser, og ikke skal agere som myndighedernes forlængede arm. Begrebet har derimod til formål at styrke revisors uafhængighed (Füchsel, K. et al., 2017, s. 44-46). På trods af at revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, er revisor ligeledes også underlagt tavshedspligt, jf. RL § 30, hvorfor revisor ikke må oplyse udefrakommende, altså personer, som ikke er en del af revisionsteamet, om kundespecifikke oplysninger. Dette gælder for alle medarbejdere uanset arbejdsstilling. Dog er revisor pålagt indberetningspligt som følge af hvidvasklovens § 26, hvorfor revisor er påkrævet at indberette ved mistanke om tilknytning til hvidvask eller finansiering af terrorisme. Derudover er tavshedspligten også modificeret ved vidnepligt, såfremt revisor indkaldes som vidne ved domstole (Kiertzner et al., 2021, s. 68). Endvidere nævner lovgivningen ligeledes også begreber som god revisorskik og professionel skepsis, hvilket gennemgås nærmere i efterfølgende afsnit.

3.1.1 God revisorskik

Af revisorlovens § 16 fremgår det, at revisor skal efterleve god revisorskik ved udførelse af opgaver, som vedrører erklæringer med sikkerhed. Lovgivningen og god revisorskik er dermed ikke kun begrænset til revision, men alle opgaver, som falder indenfor kategorien af erklæringer med sikkerhed (Füchsel et al., 2017, s. 48). God revisorskik har til formål at sikre troværdighed og tillid blandt regnskabsbrugere gennem revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisorloven betegner ikke direkte regelsættet for god revisorskik, men opremser god revisorskik som følgende;

“(...) herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.”

(Revisorlovens § 16, stk. 1)

Dermed indebærer god revisorskik også etiske overvejelser i form af integritet, objektivitet og fortrolighed. På trods af lovens definition, er god revisorskik fortsat et abstrakt begreb hvor regelsættet ikke er klart nedfældet, men dækker i stedet over et uskreven normsæt som følges af aktive revisorer (Füchsel et al., 2017, s. 49). God revisorskik opfattes som et sammenligningsgrundlag, hvor en god og erfaren revisor anvendes, og dermed hverken den bedste eller den dårligste (Kiertzner et al., 2021, s. 294). Ifølge Füchsel et al. (2017) skal revisor overholde en række elementer for at efterleve god revisorskik. Disse omfatter overholdelse af lovgivning og bekendtgørelser, som ikke kun omfatter revisorloven, men også lovgivning relevant for de individuelle kunde- og revisionsopgaver. Standarder, etiske retningslinjer og vejledninger udstedt af brancheorganisationer, som eksempelvis FSR eller IAASB (Internal Auditing and Assurance Standards Board), skal følges for at efterleve god revisorskik. Endvidere skal retningslinjer, der kan udledes af responsa, nævnskendelser og domspraksis ligeledes overholdes som udstedes og afgives af henholdsvis Responsumudvalget, Revisornævnet og domstolene (Füchsel et al., 2017, s. 49).

3.1.2 Professionel dømmekraft og skepsis

Professionel dømmekraft betegnes i ISA 200 som revisors faglige vurdering, og er et centralt element i revisors korrekte gennemførelse af en revisionsopgave. De to begreber anvendes i nærværende afhandling simultant. Revisors professionelle dømmekraft er påvirket af revisors uafhængighed, da uafhængigheden tillader det at udtrykke en konklusion uden at revisors professionelle dømmekraft er kompromitteret, da dette ellers vil påvirke integriteten og objektiviteten (Samuelsen et al., 2019, s. 102). Jf. ISA 200 benyttes den faglige vurdering specielt til fastsættelse af væsentlighedsniveau og revisionsrisiko samt arten og omfanget af planlagte revisionshandlinger. Den professionelle dømmekraft er dog ikke kun vigtig i planlægningsfasen, men derimod gennem hele revisionsprocessen, hvor det blandt andet skal vurderes, hvornår der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for de enkelte revisionsmål, vurderinger af den daglige ledelses vurderinger og skøn samt når der skal drages konklusioner med udgangspunkt i det opnåede revisionsbevis. Alle revisors beslutninger og fortolkninger træffes dermed med udgangspunkt i relevant kompetence og forståelse, som opnås gennem uddannelse, viden og erfaring. ISA 200 betegner helt konkret begrebet som;

“Faglig vurdering kan vurderes ud fra, om vurderingen afspejler en kompetent anvendelse af revisions- og regnskabsprincipper og er hensigtsmæssig set i lyset af

og i overensstemmelse med de fakta og forhold, som revisor havde kendskab til frem til datoen for revisionserklæringen.”

(ISA 200, A28, 2016)

Revisors faglige vurdering er dermed et komplekst element som ikke er ensformigt for hver revisionsopgave, hvorfor vigtigheden af revisionsdokumentation er betydelig. Ifølge ISA 200 dokumenteres faglige vurderinger på passende vis ved, at en erfaren revisor uden tidligere kendskab til revisionen opnår forståelse for de faglige vurderinger. Dermed kræver tilstrækkelig dokumentation uddybende, forklarende og omfattende tekst eller andet materiale, således at en tredjemand opnår en lignende konklusion. Revisor kan dog ikke benytte faglige vurderinger til at retfærdiggøre afgørelser, der ellers ikke understøttes af revisionsopgavens forhold og fakta eller andet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Professionel skepsis optræder som en del af revisors professionelle dømmekraft, og er ligeledes defineret i ISA 200. Revisors professionelle skepsis er dermed også påvirket af revisors uafhængighed, da skepsissen risikerer at kompromitteres som led i manglende integritet og objektivitet (Samuelsen et al., 2019, s. 102). Ifølge standarden, indebærer professionel skepsis blandt andet at revisor er opmærksom på modsigende revisionsbevis, pålideligheden af indhentet dokumentation og ledelsens svar på forespørgsler samt hvorvidt der skal foretages yderligere revisionshandling for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Den professionelle skepsis skal opfattes som en generel indstilling fra revisor, med udgangspunkt i en spørgende, kritisk og opmærksom tilgang til forhold, der kan indikere mulige væsentlige fejlinformation som følge af menneskelige fejl eller besvigelser. Professionel skepsis er ligeledes en essentiel del af ISA 240 omhandlende revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber. Standarden påkræver ikke yderligere i forbindelse med professionel skepsis, men understreger vigtigheden af revisors professionelle skepsis i forhold til opdagelse af besvigelser. ISA 200 påkræver ligeledes at revisor udviser professionel skepsis gennem hele revisionsprocessen for at mindske identificerede risici, således usædvanlige forhold ikke overses eller der fejlagtigt foretages uhensigtsmæssige overgeneraliseringer.

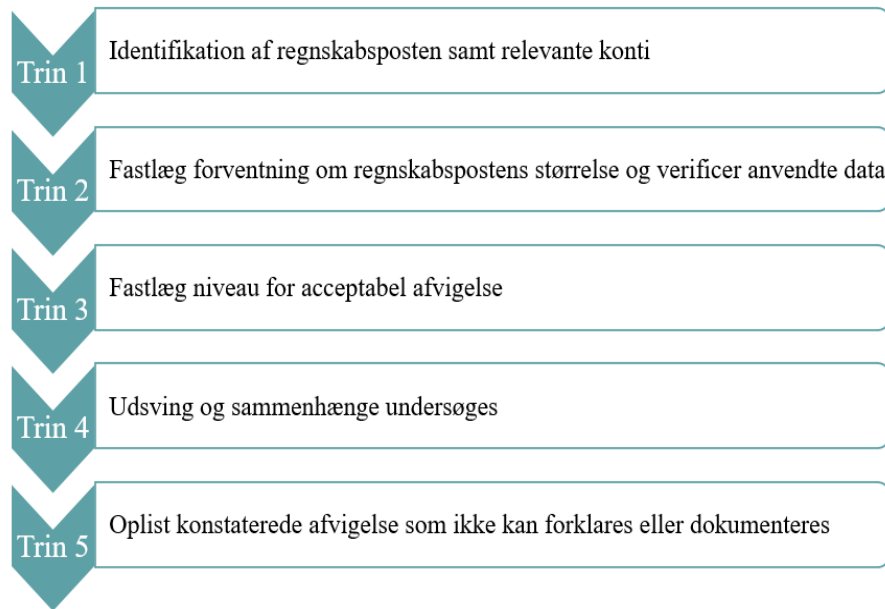
3.2 Udførelsesfasen

De følgende afsnit har til formål at redegøre for revisors opgaver og handlinger, der eksekveres i udførelsesfasen i revisionsprocessen. Herudover redegøres der for typer af revisionsbevis som revisor indhenter, samt betydningen af at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Udførelsesfasen er en central del af revisionsprocessen, hvor revisor udfører de planlagte handlinger med henblik på at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som danner grundlaget for revisors konklusion og erklæring. Fasen indebærer blandt andet systematisk gennemgang af regnskabsmæssige oplysninger gennem detailrevision og substansanalytiske handlinger, hvilket præsenteres i nedenstående afsnit.

3.2.1 Substansanalytiske handlinger

ISA 520 definerer analytiske handlinger som vurderingen af finansielle oplysninger gennem analyser af forventede sammenhænge mellem både finansielle og ikke-finansielle oplysninger. Konkret betyder dette, at revisor analyserer udviklingen på bestemte regnskabsposter. Udviklingen i regnskabsposten kan blandt andet sammenlignes med sidste års realiserede værdier eller budgetterede værdier (Samuelsen et al., 2019, s. 269). Analytiske handlinger omfatter også undersøgelse af information, som ikke vurderes konsistent med revisors forventninger til den regnskabsmæssige information, samt ved væsentlige udsving og afvigelser fra de forventede værdier, jf. ISA 520. Ofte anvendes substansanalytiske handlinger ved større transaktions tunge poster, såsom omsætning, vareforbrug, debitorer og kreditorer. Eksempler på konkrete substansanalytiske handlinger er eksempelvis dataanalyse, i kraft af analyse af dækningsbidrag i forhold til årets realiserede eller budgetterede omsætning eller analyse af omsætningshastigheden i forhold til forgangne år, analyse af væsentlige nøgletal eller benchmark. Revisor kan også ved brug af dataanalyse have mulighed for at se, hvorvidt regnskabsinformationen adskiller sig i forhold til den øvrige information og tendens. Fremgangsmåden for revisor ved udførsel af substansanalytiske handlinger, kan opdeles i fem trin, som oplistes i nedenstående figur (Samuelsen et al., 2019, s. 270).

Figur 3: Fem trin ved substansanalytiske handlinger



Kilde: Samuelsen et al. (2019), egen tilvirkning

Indledningsvist udvælger revisor regnskabsposter, som vurderes egnet til revision gennem substansanalytiske handlinger. Revisor foretager her en vurdering af, om regnskabsposten med fordel kan inddeles i grupper baseret på kontoniveau, således at transaktionerne karakteriseres af en vis grad af ensartethed, hvor faktiske afvigelser bliver nemmere at identificere. Hernæst fastlægger revisor forventninger til regnskabspostens størrelse og pålideligheden af data, som påvirkes af datakildens oprindeligthed og type. Efterfølgende fastsættes niveauet for acceptable afvigelser mellem det forventede beløb og bogførte beløb. Afvigelsen kan accepteres hvis denne ikke overstiger niveauet, som er fastlagt ud fra kriterier som regnskabspostens størrelse, væsentlighedsniveau ved udførsel samt risikovurdering (Samuelsen et al., 2019, s. 274). I fjerde trin undersøges sammenhænge og udsving mellem det forventede og det bogførte beløb. Overskrider afvigelsen det acceptable niveau, skal revisor foretage yderligere revisions-handlinger, såsom detailtest eller rette forespørgsler til ledelsen. Sammenhængen mellem det forventede og det bogførte beløb skal vurderes for hvorvidt denne er rimelig og konsistent med revisionen. Sidst dokumenteres væsentlige identificerede fejl og afvigelser, hvilket fremlægges for ledelsen.

Når der foretages substansanalytisk revision, er det et krav at revisor definerer egnetheden af de substansanalytiske handlinger der foretages, samt vurderer pålideligheden, arten og sammenligneligheden af data, som forventningerne til regnskabsinformation baseres ud fra.

Forventninger til regnskabsinformation baseres blandt andet på kendskabet til forretningsmodellen, planlægningen, den overordnede risikovurdering samt indledende analyser til regnskabet. Endvidere skal revisor rette forespørgsler til ledelsen eller udføre andre revisionshandlinger, hvis der konstateres afvigelser eller usammenhæng mellem regnskabsinformation, herunder også ikke-finansielle informationer, for opnåelse af egnet revisionsbevis, jf. ISA 520.

Til substansanalytiske handlinger kan revisor anvende automatiserede systemer til blandt andet dataanalyse og databehandling, jf. ISA 315. Dataanalyse giver revisor mulighed for at analysere fuldstændige populationer, såsom alle transaktioner på omsætningskonti og lignende, hvilket dermed også giver revisor mulighed for at identificere afvigelser, også benævnt outliers, som ellers ikke vil være mulig ved almindelige substansanalytiske handlinger (Samuelsen et al., 2019, s. 582-583). Til dataanalyse eller datavisualiseringer, benyttes ofte automatiserede værktøjer, da sådanne netop bidrager til en tilstrækkelig analyse. Automatiserede værktøjer, som revisor anvender til sin revision, kan være eksempelvis Microsoft Excel, PowerBI eller andet tilsvarende system, som også anvendes til blandt andet sortering eller indhentning af data, som kan foretages af revisor selv eller automatisk i værktøjet (Storgaard & Olesen, 2022). Dataanalyse kan omfatte sammenligninger og visualiseringer i eksempelvis Excel, hvor revisor tilegner sig viden om transaktionsflowet samt muligheden for i højere grad at identificere risici vedrørende regnskabsposten (ISA 315, A31, 2019).

3.2.2 Detailrevision

Udover substansanalytiske handlinger kan revisor foretage detailrevision på regnskabsposter. Detailrevision omfatter test og afstemning af transaktioner, balanceposter og oplysninger i regnskabet (ISA 330, 2016). Revisor udfører test til underliggende dokumentation, som bilag, faktura og lignende, hvorfor der kan foretages konkret og direkte test af individuelle transaktioner, beløb eller oplysninger i regnskabet. Dokumentationen hertil kan komme fra en ekstern part, men også internt fra organisationen, med formålet om at verificere den enkelte transaktion. Dokumentationen kan ligeledes være af kvalitativ karakter, som ligger til grund for regnskabsposten eller oplysninger i regnskabet. Eksempler herpå kan blandt andet omfatte generelle købs- og salgskontrakter eller ansættelseskontrakter. Formålet med detailtest er at be- eller afkræfte rigtigheden af regnskabsposterne og derved opnå egnet og tilstrækkeligt revisionsbevis ved revision af underliggende bilag. Ved at påse de underliggende bilag, bliver det muligt for revisor at verificere posteringen i henhold til revisionsmålet. Detailrevision er

fordelagtigt, fordi revisor kan opnå indsigt i den enkelte postering og dennes rigtighed. Detailrevision giver, modsat substansanalytiske handlinger, en bekræftelse til konkrete underliggende bilag, som ikke nødvendigvis fanges ved en analyse i udviklingen af regnskabsposterne, som dermed bliver mindre dybdegående. Revisor skal supplere med substanshandling, hvis der er konstateret en høj risiko, og der ønskes høj grad af sikkerhed. Detailrevision er væsentlig til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, eftersom der ikke udelukkende kan udføres substansanalytiske handlinger, hvorfor dette suppleres ved detailrevision. Når der udføres detailrevision, vil revisor oftest udføre revisionen på stikprøveniveau, hvor der udvælges bilag til test (Samuelsen et al., 2019, s. 278). Stikprøverevision redegøres nærmere i følgende afsnit.

3.2.3 Revision ved brug af stikprøver

Når revisor udfører detailtest, skal revisor bestemme metoden, hvorpå udvælgelsen af stikprøver medvirker til en effektiv opfyldelse af revisionshandlingens formål. Der skelnes mellem tre metoder til udvælgelse af stikprøver: alle enheder testes, målrettet udvælgelse af enheder til test eller stikprøvebaseret udvælgelse. Det er revisors vurdering at beslutte, hvorvidt hele populationen skal testes eller om det er tilstrækkeligt at teste dele af populationen. Ofte ved detailtest, udvælges hele populationen til test, hvis populationen vurderes at bestå af få posteringer med høj værdi, eller hvis der forekommer en betydelig risiko for væsentlige fejl. Dette vil være nødvendigt, hvis ikke andre revisionsmetoder forventes at give tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Ved målrettet udvælgelse af populationen, kræver det en faglig begrundelse for udvælgelse af enhederne. Ved denne metode opnås der revisionsbevis for de udtrukne enheder, men kan ej baseres som revisionsbevis for den resterende del af populationen, hvorfor denne metode primært anvendes på enheder af høj værdi eller særlige karakteristika. Særlige karakteristika omfatter usædvanlige transaktioner, mistanke om besvigelser eller hvis undersøgelsen af enheden giver ny information til revisor om transaktioner eller organisationen (ISA 500, 2016, A55-56).

Herudover kan revisor foretage stikprøver på populationen, for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Formålet med stikprøverevision er, at revisor kan ekstrapolere konklusionen på stikprøverne ud på hele populationen, hvorfor revisor kan opnå egnet revisionsbevis foruden at være nødsaget til at teste hele populationen (Samuelsen et al., 2019, s. 53). Når

stikprøverevision er valgt som metode, vil revisor først og fremmest fastlægge sin populationen, hvorfra der udvælges stikprøver. Dette afhænger af, om det er hele regnskabsposten eller på kontoniveau, såfremt populationen skal stratificeres, og dermed opdele populationen i mindre populationer. Overvejelser hertil er, hvorvidt populationen kan indeholde forskellige risikovurderinger, hvorfor det kan være hensigtsmæssigt for revisor at opdele populationen. Stratificering af populationen kan også være efter beløbsstørrelse eller karakteristika, såsom alder ved hensættelse til tab eller værdiansættelse af debitorer (Samuelsen et al., 2019, s. 279).

Herefter bestemmer revisor omfanget af stikprøver der skal udtages. Stikprøvestørrelsen skal være tilstrækkelig, således stikprøverisikoen er på et acceptabelt lavt niveau. Antallet af stikprøver påvirkes af blandt andet stikprøverisikoen samt den iboende risiko. Hvis den iboende risiko vurderes høj, vil det medføre flere stikprøver. Endvidere påvirkes mængden af stikprøver af væsentlighedsniveauet, hvor et højere væsentlighedsniveau medfører færre stikprøver. Selve antallet af stikprøver kan fastsættes ud fra statistik eller revisors faglige vurdering (ISA 530, 2016). Udvalget af stikprøver kan ske ud fra en statistisk eller en ikke-statistisk stikprøvemetode, men det er essentielt for stikprøverevision, at alle enheder har lige stor sandsynlighed for at blive udvalgt som stikprøve. Det er revisors vurdering hvilken måde udvalget af stikprøver skal ske, hvorvidt der skal være en grad af systematik eller om udvalget sker tilfældigt (ISA 530, 2016). Flere revisionsvirksomheder anvender modeller til at beregne stikprøvestørrelsen, hvori der inddrages faktorer som væsentlighedsniveau, risiko og revisionsstrategi. Revisor skal fortsat vurdere om den mekaniske beregning af antallet af stikprøver er tilstrækkelig samt forholde sig kritisk til det beregnede antal af stikprøver, og om der er forhold der ikke indgår, som revisor manuelt skal korrigere for (Samuelsen et al., 2019, s. 283). Afslutningsvis skal revisor vurdere om stikprøverne har givet grundlag til at drage konklusion om den testede population. Resultaterne fra stikprøverne skal ekstrapoleres ud i populationen, også fejlinformation, medmindre den fundne fejlinformation kan konstateres at være en atypisk og enkeltstående fejl, hvorfor fejlen kan udeholdes (ISA 530, A6, 2016).

3.2.4 Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis

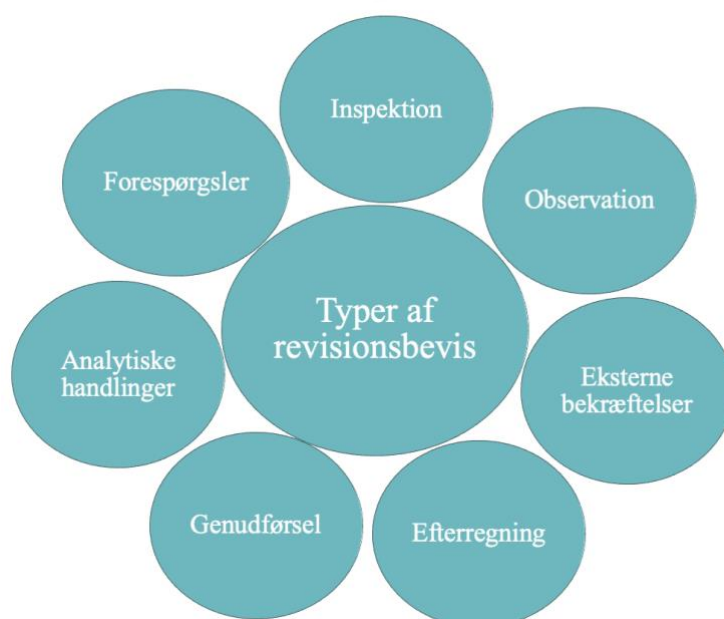
Det er revisors ansvar at indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvor tilstrækkelighed dækker over mængden af det indhentede bevis, og egnethed er målestokken for kvaliteten og pålideligheden af revisionsbeviset. Mængden af revisionsbevis afhænger af den vurderede risiko, hvorfor der indhentes mere revisionsbevis når risikoen vurderes høj, til overbevisning

om mængden af fejlinformation. Endvidere afhænger mængden af revisionsbevis også af revisionsbevisets kvalitet. Ved bedre kvalitet og mere pålideligt revisionsbevis, så reduceres sandsynligheden for at skulle inddrage yderligere revisionsbevis. Tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vurderes opnået, når risikoen for at udtrykke en forkert revisorerklæring, er reduceret til et acceptabelt niveau, hvilket afhænger af den enkelte revisionsopgave og dertilhørende revisionsbevis. Det er revisors ansvar at kunne vurdere og bedømme tilstrækkeligheden og kvaliteten af revisionsbeviset, hvorfor dette er betinget af revisors professionelle dømmekraft, som beskrevet i afsnit 3.1.2. Konkluderer revisor ved revisionens udførsel, at risikoen for at afgive forkert revisorerklæring stadig er for høj, skal revisor udføre yderligere revisionshandlinger for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (ISA 500, 2016). De forskellige typer af revisionsbevis, som revisor kan indhente ved udførelsen af revisionshandlinger, gennemgås i efterfølgende afsnit.

3.2.4.1 Typer af revisionsbevis

Som tidligere beskrevet er det revisors vurdering, hvilke handlinger der vurderes fordelagtige til opnåelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. De forskellige typer af revisionsbevis fremgår af ISA 500, hvor syv metoder præsenteres. I følgende figur er de syv metoder til opnåelse af revisionsbevis oplistet, hvilket gennemgås i det efterfølgende afsnit.

Figur 4: Typer af revisionsbevis



Kilde: Egen tilvirkning

Inspektion er en metode, hvor der undersøges registreringer af interne og eksterne dokumenter og på den måde en test af det interne kontrolsystem og forretningsgange (ISA 500, A14, 2016). Observation anvendes derimod til at overvære en proces eller procedure, der udføres af ansatte i organisationen. Metoden begrænses af at være et øjebliksbillede af handlingerne, samt at udførelsen kan påvirkes af at handlingen observeres (ISA 500, A17, 2016). Ekstern bekræftelse er et bevis, hvor der modtages direkte skriftlig bekræftelse eller dokumentation fra tredjepart, som understøtter den information som virksomheden har afgivet, og er derfor et mere pålideligt revisionsbevis end hvis informationen udelukkende stammer fra organisationen. Eksterne bekræftelser kan være i form af advokatbreve, saldomeddelelser og engagementsbekræftelser (ISA 500, A18, 2016). En anden form for revisionsbevis er efterregning. Efterregning sker ved kontrol af dokumenters nøjagtighed. Således testes det, hvorvidt beregningerne er korrekte, og at der ikke er fejl ved overførsel af data. Revisor udfører selv beregninger, for at følge udregningerne og sikre sig, at beregningen er korrekt. I lighed med efterregning, kan revisor også foretage en genudførsel. Genudførsel er revisors måde at kontrollere organisationens interne procedurer og kontroller ved at efterprøve disse og derved teste om proceduren er hensigtsmæssig. Derudover er analytiske handlinger også et gyldigt revisionsbevis, hvilket foretages til vurdering af den finansielle information, hvor sammenhænge mellem data testes. Med en analytisk tilgang til data, kan revisor opdage, hvis der er udsving i den finansielle information. Afslutningsvis kan revisor opnå revisionsbevis ved at foretage forespørgsler. Forespørgsler sker til relevante personer inden for organisationen til at afsøge både ikke-finansielle og finansielle information om eksempelvis besvigelser, efterfølgende begivenheder efter balancedagen eller strategiske beslutninger som påvirker forretningen. Dog giver denne metode ikke alene tilstrækkeligt revisionsbevis, og kombineres derfor med en eller flere af ovenstående handlinger (Samuelsen et al., 2019, s. 45).

3.2.4.2 Revisionskvalitet

Som nedfældet i ISA 220 er det den opgaveansvarlige partner, og dermed revisionsteamets øverste medlem, som har det overordnede ansvar for styring og opnåelse af revisionskvaliteten på den enkelte revisionsopgave. Hertil skal den opgaveansvarlige ligeledes identificere og vurdere risici for, at kvaliteten kompromitteres grundet faktorer som manglende kompetencer, tidsmæssige begrænsninger og lignende. Såfremt revisor har vurderet, at sådan en risiko er til stede i revisionen, skal passende foranstaltninger og reaktioner foretages ved eksempelvis inddragelse af yderligere og andre medlemmer på teamet. Derudover er det også påkrævet af ISQM 1, at revisionsvirksomhederne, som følger de internationale revisionsstandards, skal

have etableret et effektivt system til kvalitetsstyring og -sikring, således revisioner udføres i overensstemmelse med lovgivning og standarder. Som følge af ISQM 1 kræver dette løbende overvågning, og ikke blot periodisk kvalitetskontrol. ISA 220 har ikke en direkte definition af revisionskvalitet, hvorfor dette må opfattes som et abstrakt begreb, men oplister i stedet kvalitetsmål og komponenter, som udgør revisionskvaliteten. Dette omfatter blandt andet etiske overvejelser i form af integriteten, objektiviteten og fortroligheden, samt besiddelse af fornødne kompetencer og passende ressourcer, herunder også professionel dømmekraft og skepsis, hvilket også er i lighed med ISQM 1. Til gennemgang og sikring af kvaliteten, kan revisor gøre sig overvejelser om, hvorvidt revisionen er udført i overensstemmelse med gældende standarder og lovgivning, alle betydelige forhold er afdækket i forbindelse med revisionen samt at det udførte arbejde er dokumenteret passende. Endeligt skal revisor gøre sig overvejelser om det indhentede revisionsbevis, og hvorvidt dette er tilstrækkeligt og egnet i henhold til revisors erklæring (Samuelsen et al., 2019, s. 42). Indeværende afhandling anser revisionskvalitet som værende et spektrum, hvormed revisionen er planlagt og udført i overensstemmelse med gældende standarder og lovgivning, herunder også etiske krav og overvejelser, og det samlede indhentede revisionsbevis, som danner grundlaget for revisors endelige erklæring.

3.3 Kunstig intelligens

Følgende afsnit har til formål at redegøre for begreber og den overordnede forståelse af kunstig intelligens. Formålet er ej at betvivle mulighederne inden for kunstig intelligens, men redegøre for de begreber som bidrager til en mere konkret forståelse for anvendelsen af kunstig intelligens i revisors arbejde. Kunstig intelligens vil fungere som en overordnet paraplybetegnelse for en række systemer, der simulerer menneskelig intelligens, som i de følgende afsnit konkretiseres til enkelte overskrifter, som beskriver mulighederne inden for kunstig intelligens.

Indledningsvist omfatter kunstig intelligens en række forskellige teknikker, der simulerer dele af den menneskelige adfærd på en computer (Bolander, 2018). For mere teknisk forståelse af kunstig intelligens, præsenteres fem komponenter som indgår i definitionen af kunstig intelligens. De fem komponenter omfatter 'Learning', 'Reasoning and Decision Making', 'Problem Solving', 'Perception' og 'Language Processing', som er illustreret i nedenstående figur 5.

Figur 5: Komponenter til kunstig intelligens



Kilde: Das, 2024, egen tilvirkning

Learning

Inden for kunstig intelligens omfatter begrebet ‘Learning’, hvordan viden tilegnes maskinelt, og således, hvordan systemet samtidig kan forbedres med tiden ved indsamling af data. Måden viden tilegnes minder om den menneskelige måde at opnå ny viden på. Måden systemet lærer på kan inddeles i to grene, hvor systemet enten lagrer viden ved udenadslære, eller ved at prøve forskellige løsninger på et problem, hvortil systemet så gemmer de succesfulde strategier (Das, 2024). På denne måde kan kunstig intelligens forbedre sit output.

Reasoning and Decision Making

Kunstig intelligens kan drage konklusioner og beslutninger ud fra en given situation, ud fra en deduktiv eller induktiv situation. Deduktive beslutninger baseres på sikre konklusioner, såsom generelle situationer, som fører til en specifik konklusion, hvorimod induktive beslutninger generaliseres i specifikke situationer, og drager konklusioner ud fra den specifikke situation, hvor udfaldet ikke nødvendigvis er sikkert (Das, 2024).

Problem Solving

Evnen til at løse problemer involverer teknikker som planlægning, søgning og optimering. Kunstig intelligens anvender metoder til at håndtere bestemte problemtyper og kan også basere løsningen af problemet på en række mulige udfald i den givne situation, som påvirker måden maskinen løser problemet på (Das, 2024).

Perception

Begrebet ‘Perception’ dækker over opfattelsen af omgivelserne. Ved at indsamle og fortolke informationer gennem genkendelse af objekter og billeder, bliver systemet i stand til at kunne systematisere data og handler med udgangspunkt heri. Systemet behandler data og analyserer omgivelser og genkender objekter til forståelse af deres egenskaber og indbyrdes relationer.

Konkret kommer 'Perception' til udtryk ved blandt andet billedgenkendelse og talegenkendelse (Das, 2024).

Language processing

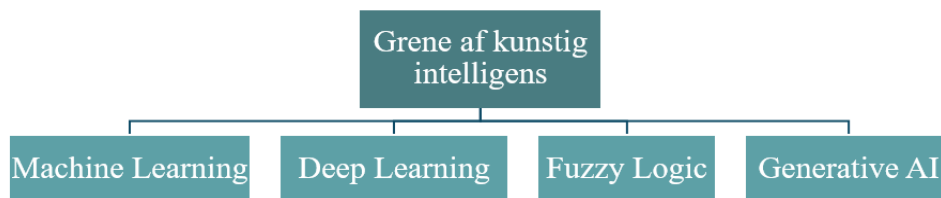
'Language processing' inden for kunstig intelligens er et udtryk for bearbejdning af sprog, hvor det ved hjælp af teknikker bliver muligt for maskinen at forstå, fortolke og genere naturligt sprog (Devlin et al., 2019). Kunstig intelligens kan kommunikere effektivt på naturligt sprog, gennem teknologier som sprogforståelse, automatisk oversættelse og generering af tekst. 'Language processing' er i dag alment kendt fra sprogmodeller som chatbots og oversættelsesværktøjer.

Ovennævnte fem komponenter sammenfatter en række teknologier inden for kunstig intelligens, som resulterer i efterligning af menneskelig kommunikation og adfærd. Kunstig intelligens tilegner sig viden, træffer beslutninger og løser problemstillinger, opfatter omgivelser samt kan forstå og anvende sprog, hvilket muliggør kunstig intelligens til at behandle komplekse sammenhænge og automatisere processer. De fem komponenter skal ikke nødvendigvis anses for individuelle komponenter, men for komponenter, der tilsammen udgør kunstig intelligens og evnen til at minimere menneskelig adfærd.

3.3.1 Grene af kunstig intelligens

Udover de fem oplistede komponenter af kunstig intelligens, er der ligeledes også en række forskellige grene af fænomenet, hvori komponenterne indgår som en del af udviklingen og anvendelsen af de forskellige modeller og teknikker. I det følgende er der gennemgået udvalgte primære grene af kunstig intelligens med henblik på at klarlægge og redegøre for disse teknikker. Undersøgeren er dermed også bekendt med, at dette ikke er en udtømmende liste af fænomenet, men derimod afgrænset til udvalgte teknikker, som vurderes relevant til besvarelsen af nærværende afhandlings genstandsfelt og undersøgelsesspørgsmål. De forskellige udvalgte teknikker inden for kunstig intelligens er illustreret i følgende figur 6 og uddybes nærmere i nedenstående afsnit.

Figur 6: Grene af kunstig intelligens



Kilde: Egen tilvirkning

Machine Learning

‘Machine Learning’ (maskinlæring) anses for en af grundstenene i nutidens teknologiske udvikling, og er teknologien bag algoritmer, der kan efterligne menneskelig intelligens (Naqa & Murphy, 2015, s. 5). Maskinlæring dækker over en models teknik til selvstændigt at kunne lære af data inputtet, deraf også navnet maskinlæring, og er altså ikke programmeret til kun at udføre en konkret handling eller opgave, som ellers tidligere har været den almindelige tilgang til kodning. Ved maskinlæring er algoritmerne kodet således at de automatisk ændres eller tilpasses gennem læringen af repetition, og forbedrer sig dermed selvstændigt hele tiden, som erfaringen øges. Dette gør, at modellen kan producere et ønsket og tilfredsstillende resultat fra et datainput, som den ikke tidligere har været bekendt med (Naqa & Murphy, 2015, s. 4-5). Eksempler på maskinlæring er klassificeringer og tidsserieanalyser baseret på historiske mønstre.

Deep Learning

‘Deep Learning’ er ligeledes en anden metode inden for kunstig intelligens, og bygger på grundprincipperne under maskinlæring, hvorfor metoden oftest opfattes som et underelement af maskinlæring. ‘Deep Learning’ adskiller sig dog fra maskinlæring, da denne kan håndtere større datamængder og komplekse opgaver, som eksempelvis billeder og lyd, hvorfor metoden også er mere krævende i forhold til computerkapacitet. Metoden benytter sig af et neuronalt netværk, som er en matematisk model i flere lag, der består af data inputtet, bearbejdningen af dataen og afslutningsvis dets output. Deraf kommer navnet ‘Deep Learning’ også, da det er en metode, som består af flere lag (LeCun et al., 2015). Eksempler på ‘Deep Learning’ modeller er tekstgenerering som autoudfyld og ansigtsgenkendelse, men også modeller der kan bruges til at opdage svindel grundet uregelmæssige mønstre eller lave risikovurderinger. Til analysering af mønstre benyttes maskinlæring altså også.

Fuzzy Logic

‘Fuzzy Logic’ er et element i kunstig intelligens, som baserer sig på logisk beregning og bidrager til at håndtere usikkerhed eller upræcise informationer i kunstig intelligente modeller. ‘Fuzzy Logic’ har til formål at forstærke teknologiens efterligning af menneskelig intelligens, ved ikke kun at opfatte verden som binær, men i stedet anerkender at forhold ikke altid entydigt kan betegnes som rigtige eller forkerte. En sammenkobling af ‘Fuzzy Logic’ og andre kunstig intelligente teknikker er derfor optimale i mange sammenhænge, for at opnå de mest brugbare resultater (Wang et al., 2020).

Generativ kunstig intelligens

Generativ kunstig intelligens er en måde at anvende diverse metoder på, som eksempelvis ‘Deep Learning’, til at skabe nyt indhold baseret på tidligere data og tillærte mønstre, og dækker dermed over et større omfang af fænomenet kunstig intelligens. Som det også fremgår af ordet generativ, generer sådanne modeller nyt materiale, og består af en række forskellige teknikker, for netop at kunne afkode tekst, billeder eller lignende som benyttes i processen for at kunne generere nyt materiale, men skal også opfattes som et brugbart værktøj, der kan besvare og løse konkrete og komplekse problemstillinger. Generativ kunstig intelligens er et indlejret interaktivt værktøj, således at brugeren kan interagere med modellen for at få det ønskede output (Feuerriegel et al., 2023). Eksempler på generativ kunstig intelligens er diverse chatbot-applikationer og copilot-applikationer, som selvstændigt kan generere materiale til brugeren baseret på datainput.

3.3.1.1 Systematiske fejl og bias

En risici ved at benytte kunstig intelligens, er muligheden for systematiske fejl og bias. Systematiske fejl opstår, når algoritmerne er fejlagtige eller ikke tilstrækkelige, da det netop er algoritmerne, der danner grundlaget for hele lærings- og genkendelsesprocessen i kunstig intelligens. Systematiske fejl er derfor fejl, som opstår konsekvent hver gang værktøjet benyttes. Algoritmerne kan dog rettes, såfremt fejlen opdages, hvorfor den systematiske fejl efterfølgende forsvinder. Biases opstår ligeledes som et led i de systematiske fejl, og er dermed også baseret på algoritmerne, hvorfor bias kan mindskes eller helt undgås, når de systematiske fejl rettes gennem algoritmerne (Jonker & Rogers, 2024). For at kunne identificere systematiske fejl og bias i kunstig intelligens, kræver dette en forståelse for de bagvedliggende algoritmer. Kunstig intelligens omtales ofte som ‘Black Boxes’, fordi de netop er uigennemskuelige for den almindelige bruger. For at imødekomme sådanne udfordringer,

udvikles der metoder, som muliggør forklaring til hvordan og hvorfor modellerne generer deres output, således brugeren får en forståelse herfor. Disse modeller kaldes 'Explainable Artificial Intelligence', men for at gyldige og tilfredsstillende forklaringer kan genereres, kræver dette, at brugeren har en forståelse for sammenhængen, hvori outputtet skal benyttes, ellers kan forklaringer være intetsigende (Agergaard, 2025).

3.3.2 Kunstig intelligens i revisionsbranchen

Brugen af kunstig intelligens er kun i et begrænset omfang implementeret i revisionsbranchen, hvor simple teknologier såsom simpel maskinlæring, dataudtræk samt administrative robotter til automatisering af gentagne administrative processer har vundet indpas. De mere komplekse teknologier, såsom generativ kunstig intelligens, er fortsat ikke integreret som en del af revisors handlinger, men befinder sig på et eksperimenterende stadie (Kokina, J., et al., 2025). Tidligere studier har allerede identificeret og klarlagt fordele og ulemper ved brugen af kunstig intelligens, og mener samtidig at have opnået en forståelse for, hvorfor de komplekse teknologier endnu ikke er etableret i revisionsprocessen. Den langsomme implementering skyldes blandt andet manglende kompatibilitet mellem kundens og revisors ERP-systemer og teknologier, hvilket kræver omfattende datarensning, hvortil der ligeledes mangler kontinuitet i den indhentede data på tværs af kunderne (Almufadda, G., & Almezeini, N., 2022). Endvidere omtales kvaliteten af kundens data samt manglende troværdighed til kunstig intelligente teknologier fra revisors side også som barrierer i fremskyndelsen af kunstig intelligens i revisionsbranchen (Seethamraju, R. & Hecimovic, A., 2022). Dertil menes den langsomme implementering også at skyldes ressourcefordelingen blandt revisionshusene, hvor de større internationale huse har investeret flere ressourcer i udviklingen og implementeringen af teknologien, mens de mindre revisionshuse er nødsaget til at købe generiske teknologier samt ikke besidder samme interne kompetencesæt (Kokina, J., et al., 2025). Ligeledes er der også visse etiske dilemmaer ved brugen af kunstig intelligens, som Lehner et al. (2022) har klarlagt. Disse er oplistet i fem overordnet temaer: objektivitet, datafortrolighed, transparens, ansvarlighed og troværdighed. Heri nævner de, at kunstig intelligens er baseret på historik og input, og dermed også brugerens ubevidste handlinger, hvorfor objektiviteten også påvirkes som følge heraf. Lehner et al. (2022) fremhæver tidligere undersøgelser, hvor netop diskrimination har været til stede i teknologiens resultater, grundet brugerens og udviklerens input. Derudover har datafortrolighed været et generelt omdiskuteret emne i takt med den udviklende teknologi, og ikke kun grundet kunstig intelligens. Det er ligeledes et af de områder, hvor Europa Parlamentet forsøger at regulere i form af dataforordningen, som er gældende fra

september 2025. Dataforordningen har til formål at sikre ordentlig og passende dataudveksling mellem virksomheder, samt sikre brugernes rettigheder og kontrol over data, både for den enkelte slutbruger samt virksomheder. Forordningen har ligeledes til formål at sikre, at virksomheder varetager og behandler data på forsvarlig vis med henblik på at fremme den teknologiske udvikling i medlemslandene, hvorimod den allerede gældende databeskyttelsesforordning har til formål at beskytte personlige oplysninger og data (GDPR.dk).

Lehner et al. (2022) nævner også at transparens ligeledes er et af de meget omdiskuterede emner, da den almene bruger kan have svært ved at gennemskue algoritmerne. Derudover skyldes den manglende transparens de komplekse algoritmer, som dermed skaber de ikke-transparente og svært forklarlige resultater. Dog kan manglende transparens være nødvendig under visse omstændigheder, for netop at kunne beskytte og bevare kundens integritet og dermed også som et led i datafortroligheden. Endvidere vil høj transparens også gøre det muligt for brugeren, altså revisoren, at manipulere algoritmerne, således resultatet er som ønsket, og dermed vil implementeringen have den modsatte effekt. Ansvarlighed, og dermed også erstatningsansvaret, vil ligeledes altid være hos revisor som brugeren af teknologien, og ikke hos udvikleren, hvorfor forståelse for teknologien hos revisor er essentiel. Dog kan algoritmerne være så komplekse, at de både er svære at forklare og forstå, hvilket besværliggør implementeringen af kunstig intelligens i revisionsbranchen (Lehner et al. 2022). Troværdighed er det sidste tema, som Lehner et al. har identificeret, og er betinget og som følge af den manglende transparens og ansvarlighed, hvorfor forøgelse af disse temaer ligeledes vil øge troværdigheden.

På trods af de oplistede ulemper og udfordringer er den generelle holdning til de komplekse teknologier dog, at disse vil bidrage positivt til revisors arbejde herunder specielt kvaliteten (Kokina, J., et al., 2025), hvorfor det fortsat vurderes relevant at undersøge, hvordan revisors fremtidige rolle og handlinger påvirkes som følge heraf. Vigtigheden og relevansen af nærværende afhandlings genstandsfelt om kunstig intelligens bekræftes yderligere af EU-forordningen AI Act, som trådte i kraft i august 2024. Forordningen har til formål at imødekomme netop de kritikpunkter, som er rettet mod kunstig intelligens, således at der sikres transparens og ansvarlighed samt sikring og beskyttelse af data og objektiviteten. EU skelner mellem fire risikokategorier afhængigt af teknologiens påvirkning på samfundet eller det enkelte individ (European Commission, 2025). Kravene oplistet i forordningen afhænger af

hvilken risikokategori, teknologien befinder sig i. Risikokategorierne er illustreret i figur 7 og gennemgås i nedenstående afsnit.

Figur 7: AI Act risikokategorier



Kilde: Egen tilvirkning

Uacceptabel risiko dækker over visse udvalgte teknologier, som ikke er tilladt at benytte inden for EU's grænser, og vedrører teknologier der kan skade, manipulere og udnytte individer i sårbare situationer eller som på anden vis kan udgøre en trussel mod de grundlæggende menneskerettigheder. Sådanne teknologier kan eksempelvis være systemer der har til hensigt at masseovervåge eller forudsige risiko for kriminel adfærd, og dermed være diskriminerende. Teknologier kategoriseret som høj risiko er derimod acceptable at benytte, men anses fortsat at kunne udgøre en potentiel væsentlig risiko for individets grundlæggende rettigheder, som eksempelvis at kunne påvirke udfaldet af en beslutning. Det er ligeledes også denne kategori med de højeste krav at efterleve. Kunstig intelligens kategoriseret som høj risiko kan blandt andet være analyser og evalueringer af enkelte individer, sikkerhedskomponenter eller anden form for evaluering, som direkte påvirker et udfald og kan opfattes som diskriminerende (European Commission, 2025). Alle systemer i denne kategori skal vurderes og godkendes af tilsynsmyndigheden inden brug (European Parliament, 2025). For at systemet kan tages i betragtning til godkendelse, skal det opfylde en række oplistede krav, hvilket blandt andet omfatter krav til logning af aktivitet, høj kvalitet af bagvedliggende data samt et passende menneskeligt tilsyn. Opfyldelse af alle krav skal være passende dokumenteret af ansøgeren. Begrænset risiko, også omtalt som transparens risiko, vedrører alle generative teknologier, hvor der

er risiko for manglende transparens. Her er det nu krævet, at teknologien skal gøre brugeren opmærksom på, at brugeren interagerer med kunstig intelligens. Den sidste kategori omfatter teknologier med minimal risiko som eksempelvis anbefalingssystemer, og vedrører primært systemer som allerede benyttes i et vidt omfang. Forordningen sætter ingen nærmere krav til teknologier i denne kategori (European Commission, 2025).

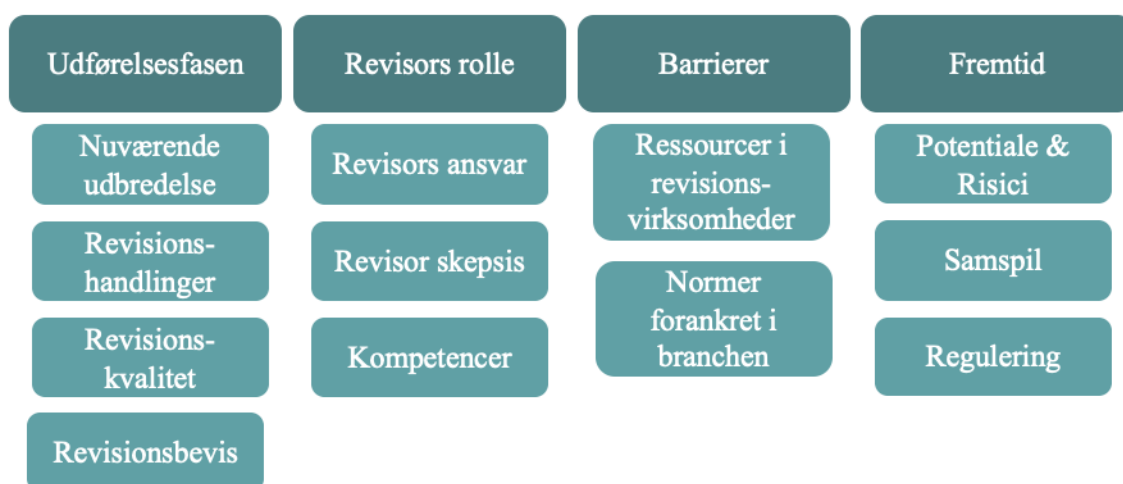
4. Analyse

Følgende analytiske afsnit har til formål at besvare indeværende afhandlings overordnede problemformulering, samt danne grundlaget for afhandlingens diskussion og konklusion. Der foretages indledningsvist en gennemgang af kodningsprocessen med henblik på at afdække, hvordan de enkelte koder er dannet, samt hvordan de overordnede temaer er opstillet med udgangspunkt i koderne. Temaerne analyseres derefter gennem sammenholdelse af de underliggende koder fra de foretagne interviews, hvorfra disse sammenkobles relevant teori og revisionslitteratur for netop at underbygge de belyste udsagn med allerede eksisterende teori.

4.1 Dannelse af koder

Som beskrevet i afsnit 2.2.4, foretages der en tematisk analyse af de gennemførte interviews. Inden kodningen og undersøgerens gennemlæsning af de transskriberede interviews, er der på forhånd udarbejdet og opstillet temaer med udgangspunkt i den teoretiske viden om genstandsfeltet indhentet i de foregående teoriafsnit. De forhåndsbestemte temaer er dannet med afsæt i den udarbejdede interviewguide og omfatter eksempelvis 'Revisionsbevis', 'Revisors ansvar', 'Revisionskvalitet' og 'Revisionshandling'. For interviewguiden, som danner rammen for de foretagne interviews, henvises der til bilag 1. Størstedelen af temaerne er dannet på forhånd, hvorfor disse også styrer retningen for selve kodningsprocessen. De transskriberede interviews gennemlæses efter dannelsen af de omtalte temaer, hvor koderne markeres direkte i teksten, som undersøgeren fortolker informantens udsagn efter temaernes definitioner. Definitionerne benyttet i indeværende afhandling er beskrevet i efterfølgende afsnit, som de analyseres, således disse også er klarlagt for læseren. Gennemlæsningen har ligeledes ført til dannelsen af nye temaer, såsom 'Ressourcer i revisionsvirksomheder' og 'Samspil', baseret på tydeliggjorte tendenser og mønstre som ikke har kunne ignoreres, samt koder, som undersøgeren har fundet relevant til besvarelse af problemformuleringen. Alle overordnede temaer og disses undertemaer præsenteres og illustreres i nedenstående figur.

Figur 8: Præsentation af temaer



Kilde: Egen tilvirkning

I den tematiske analyse er få koder benyttet som argumentation for mere end ét undertema, da undersøgeren har fundet det passende til flere temaer samt muligvis udledt mere end én betydning af informantens udsagn. Dette er gjort i et begrænset omfang og som undersøgeren har fundet det relevant for analysen, således problemformuleringen besvares fyldestgørende. Dertil har flere undertemaer berørt de samme emner, på trods af de vurderes som individuelle undertemaer. Dette omfatter blandt andet de to undertemaer 'Normer forankret i branchen' og 'Regulering', da normerne tager afsæt i de allerede nedfældede standarder og lovgivning. Forskellen på de to undertemaer kommer dog til kende i form af det overliggende tema, da 'Regulering' anskues i et fremtidsperspektiv, hvorimod 'Normer forankret i branchen' anskues fra et nutids- og fortids perspektiv. Temaerne er illustreret i ovenstående figur, hvilket har til formål at give læseren et overblik over sammenhængen mellem de temaer og koder, som behandles og analyseres i de efterfølgende afsnit. Alle temaer, undertemaer og individuelle koder præsenteres i bilag 10-13, og defineres yderligere i de indledende afsnit til hvert tema i analysen.

4.2 Tema 1 - Udførelsesfasen

Temaet 'Udførelsesfasen' henføres til fasen i revisionen, hvor revisor udfører konkrete revisionshandlinger til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som beskrevet i afsnit 3.2.4. Forståelse for udførelsesfasen er væsentlig til undersøgelse af problemformuleringen, hvorfor temaet afspejler sig klart og tydeligt i empirien. Temaet er opstået på baggrund af de fundne koder og undersøgelsens genstandsfelt. Der er fundet tendenser og fænomener som

beskriver den nuværende udbredelse af kunstig intelligens i udførelsesfasen, tendenser vedrørende konkrete revisionshandlinger hvor der anvendes kunstig intelligens, samt hvordan revisionskvalitet og -bevis påvirkes af anvendelsen af kunstig intelligens i udførelsesfasen. Der er på baggrund af de fundne koder opstillet fire undertemaer, der udspiller sig i udførelsesfasen. Undertemaerne er dannet som følge af identifikation af tendenser, der optræder i alle fire afholdte interviews, hvorfor enighed i det informanterne udtaler kan tolkes som udtryk for generelle tendenser. Undertemaerne er illustreret i nedenstående figur.

Figur 9: Tema 1 - Udførelsesfasen



Kilde: Egen tilvirkning

4.2.1 Nuværende udbredelse

Undertemaet ‘Nuværende Udbredelse’ omhandler beskrivelse af udbredelsen af kunstig intelligens i udførelsesfasen. Undertemaet omfatter koder, der kendetegner informanternes opfattelse af udbredelsen af kunstig intelligens samt i hvilken grad revisionsvirksomhederne har implementeret kunstig intelligens i udførelsesfasen. Tre af de fire informanter er ansatte hos Big Four, defineret som PwC, Deloitte, KPMG og EY, med solidt indblik i den interne praksis i den pågældende revisionsvirksomhed, samt indgående kendskab til branchen qua deres respektive arbejdsstillinger. Gennemgående for informanternes udtalelser vedrørende udbredelse af kunstig intelligens er, at kunstig intelligens ikke har vundet indpas i branchen. Dette illustreres af nedenstående udsagn fra Per Leslie Jensen, Partner hos PwC:

“(...) kunstig intelligens i revisionen, så er alle firmaerne langt fra.”

(Bilag 10, nr. 12)

Informanten udtrykker i ovenstående citat, at alle revisionsvirksomheder i branchen langt fra udnytter potentialet med kunstig intelligens, hvilket bekræftes af forskeren, der gennem sin forskning får indsigt i udbredelsen i adskillige revisionsvirksomheder. Informanten bekræfter, at udbredelsen ikke er stor, jf. bilag 10 nr. 2. Samme holdning går igen hos informanten fra

EY, som blandt andet beskriver udbredelsen som værende på et ‘pilotstadie’ og ej heller implementeret endnu, jf. bilag 10, nr. 5. Derudover er undersøgeren også bekendt med, at alle revisionsvirksomheder tilhørende Big Four har udviklet og implementeret egne chatbot-applikationer til internt brug, hvorfor generativ kunstig intelligens må opfattes som delvist udbredt på tværs af disse virksomheder (KPMG; EY; Bilag 4, linje 582; Bilag 5, linje 159). Dog er dette ikke direkte henført til udførelsen af revisionshandling, hvorfor indeværende afhandling ikke kan antage at dette er udbredt i udførelsesfasen. Det fremgår altså at kunstig intelligens langt fra kan karakteriseres som udbredt, og der er ikke fundet empiri på det modsatte i de fire afholdte interviews. Alle koderne indikerer udbredelsen som værende minimal, særligt i forhold til andre brancher, og på trods af kendskabet til det enorme potentiale, hvilket illustreres i nedenstående citat:

“(...) der er vi altså ikke endnu. Altså teknologien er der, men den er ikke integreret på en måde, og processerne er heller ikke til det, men det bliver ligesom næste fase i forhold til revisionen.”

(Bilag 10, nr. 11)

Som det fremgår i ovenstående citat, anerkendes det at revisionsbranchen generelt ikke er lige så langt fremme i at anvende teknologien, som andre brancher er. Jævnfør ovenstående citat illustreres det, at teknologien netop er til stede og der er kendskab til hvordan denne bruges, men denne skal være kompatibel med nuværende revisionshandling, før en reel implementering kan finde sted. Denne tendens ses også af en anden informant, der udtaler at en reel implementering er for tidlig med de nuværende værktøjer (Bilag 10, nr. 6). Dette er i lighed med den allerede identificeret udvikling som nævnt i det teoretiske afsnit 3.3.2, hvor kunstig intelligens i såvel Danmark som udlandet opfattes som implementeret i et meget begrænset omfang. De fundne koder, der ligger til grund for den nuværende udbredelse i udførelsesfasen giver et klart indtryk af, at kunstig intelligens i langt højere grad kan anvendes, men ej er implementeret i størstedelen af revisionsvirksomhederne som informanterne udtaler. Hvilke begrænsninger der ligger til grund for udviklingen, vil blive behandlet under temaet ‘Barrierer’, som er beskrevet i afsnit 4.4.

4.2.2 Revisionshandling

Revisors opgaver i udførelsesfasen består af at gennemføre de planlagte revisionshandling, hvilket omfatter substansanalytiske handlinger som beskrevet i afsnit 3.2.1 og detailtest som

beskrevet i afsnit 3.2.2. De følgende afsnit har til formål at analysere den indsamlede empiri i forhold til revisionshandlinger, samt konsekvensen ved implementering af kunstig intelligens i revisionshandlingerne. De identificerede koder er opstået på baggrund af forespørgsler til informanternes kendskab og anvendelse af kunstig intelligens i udførelsesfasen. Udførelsen af revisionshandlinger er hele essensen i udførelsesfasen, og her forekommer en række systematiserede handlinger, som revisor skal foretage til opnåelse af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Dette kommer også til udtryk i de fundne koder, hvorfor dette afsnit vil blive inddelt efter henholdsvis to typer af revisionshandlinger; substansanalytiske handlinger og detailtest. Herudover behandles de koder, hvor kunstig intelligens i visse tilfælde ikke bidrager til at skabe egnet revisionsbevis samt hvor det ikke er hensigtsmæssigt at anvende kunstig intelligens i revisionen. Afslutningsvis præsenteres de koder, hvor det fremgår hvordan kunstig intelligens konkret burde anvendes af revisor, og hvordan revisor udnytter kunstig intelligens mest muligt i udførelsen af revisionshandlinger.

4.2.2.1 Substansanalytiske handlinger og kunstig intelligens

Ved udførelsen af substansanalytiske handlinger foretages der analyse af regnskabsinformation sammenholdt med blandt andet revisors forventninger hertil. Typisk bærer analysen præg af en del manuelt arbejde, og ofte vil revisor skulle analysere en større mængde data og adskillige transaktioner. Som beskrevet i afsnit 3.2.1, er der efter ISA 315 (2019) mulighed for at anvende automatiserede systemer til databehandling, til at assistere revisor i analysen. Anvendelsen af kunstig intelligens som værktøj til substansanalytiske handlinger er begrænset, som beskrevet i foregående afsnit omkring udbredelse, jf. afsnit 4.2.1. På trods af at anvendelsen kan karakteriseres som minimal, så tegner koderne et mønster af, at værktøjet kan være til stor nytte for revisor til udførelse af substansanalytiske handlinger, hvilket afspejles i nedenstående citat, hvor der tages udgangspunkt i sammenligning af udvikling i finansiell information.

“(...) altså det er selvfølgelig indledende typisk, så er det jo noget med at man tager et tal, og så sammenligner man det med et andet, og det det kan AI gøre nogle gange bedre end mennesker og kan også gøre det hurtigere.”

(Bilag 10, nr. 23)

Det fremgår af ovenstående citat, at analysering af udviklingen kan være en tidsmæssig byrde for revisor, hvor kunstig intelligens vil kunne gøre dette mere effektivt og bedre end mennesker ifølge informanten. Det vil altså fortsat være revisor, der udfører de første tre trin jf. figur 3, og dermed fastlægger forventning til udviklingen og udvælger regnskabsposten. Herefter inddrages kunstig intelligens til at assistere med trin fire og fem, hvor kunstig intelligens, på baggrund af revisors opstillede kriterier, hurtigt kan analysere udsving og sammenhænge. Eventuelle outliers kan fremlægges for revisor, som så kan foretage yderligere undersøgelser heraf, såfremt det vurderes nødvendigt. Sidst vil det være revisors opgave at tolke og analysere betydningen af de fund og undersøge begrundelsen for udviklingen i regnskabsposten (Bilag 10, nr. 27).

Ved anvendelse af kunstig intelligens til substansanalytiske handlinger, bliver det eksempelvis også muligt at analysere større mængder af data, som eksempelvis flere år tilbage, hvilket kunne afspejle den reelle udvikling og derved i højere grad kunne konstatere regnskabsinformation der afviger fra normalen, uden revisor mister overblikket (Bilag 10, nr. 16 og 44). Som beskrevet i afsnit 3.3.2, giver Machine Learning mulighed for at lære af datainput, hvilket også er et af grundprincipperne i Deep Learning, hvorfor sådanne værktøjer vil kunne bidrage i udførelsen af substansanalytiske handlinger, når det omfatter identificering af mønstre og afvigelser. Ligeliges vil det kunstig intelligente værktøj også lære af datasættet, og nemmere kunne karakterisere reelle afvigelser. Teknologien bliver derfor i stand til at analysere datasættet, og finde mønstre, som kan sammenlignes med eksempelvis sidste års datasæt, budgetterede data eller revisors forventninger til datasættet. Modsat hertil, kan revisor menneskeligt og teknologisk være begrænset af datasættets kompleksitet eller evnen til at analysere store mængder af data, som kunstig intelligens er bygget til i dag.

4.2.2.2 Detailtest og stikprøver med kunstig intelligens

En del af revisionshandlingerne kan bestå af detailrevision, som beskrevet i afsnit 3.2.2. En del af revisors arbejdshandlinger ved udførelse af detailrevision består i manuelt at indhente underliggende bilag til gennemgang eller stikprøver. Koderne afspejler konkrete eksempler på inddragelse af kunstig intelligens ved detailtest, hvor et konkret eksempel herpå blandt andet omfatter udtrækning, aflæsning og afstemning af underliggende bilag.

“Så kunne vi måske bruge noget kunstig intelligens til at gennemgå de her stikprøver, hive fakturaerne ud, kigge dem igennem, se om der er noget der ser mærkeligt ud, samle det hele og egentlig sige jamen alle 10, 20, 30, 40, 50 fakturaer ser fantastisk ud, så det er sådan lidt som en kombination.”

(Bilag 10, nr. 33)

Citatet er et eksempel på mulig anvendelse af kunstig intelligens ved detailrevision, som med fordel kan inddrages ved revision af underliggende bilag. Dette vil resultere i en tidsmæssig besparelse for revisor, eftersom revisor skal anvende mindre tid på udtrækningen af bilag samt afstemningen heraf. Dette understreges yderligere af informanten fra Deloitte, som netop også påpeger, at kunstig intelligente værktøjer vil bidrage og effektivisere processen for detailrevision (Bilag 10, nr. 42). I forlængelse heraf, kan de underliggende bilag være trukket ud via stikprøverevision, hvor kunstig intelligens kan bidrage med udførelsen heraf (Bilag 10, nr. 17 og 18). Gennem Machine Learning kan utallige posteringer blive analyseret og systematiseret, således stikprøver kan udvælges tilfældigt eller målrettet på baggrund af udvalgte kriterier og forudsætninger, herunder væsentlighedsniveau og antal. Fordelen er her, at stikprøverne vil blive udvalgt på baggrund af de opstillede kriterier, uden at der foreligger en menneskelig forudindtagethed ved udvælgelsen. Herudover vil et andet eksempel være ved afstemning af regnskabsposter, hvor der kan foreligge kvalitativ dokumentation til grund for indregningen, hvor der kan være underliggende information, som har konsekvenser for indregningen. Som et eksempel herpå, kan revisor være nødsaget til at gennemgå kontrakter til afstemning (Bilag 10, nr. 14 og 35). Kunstig intelligens ville i disse tilfælde være markant hurtigere til at gennemgå og systematisere enhver form for kvalitativ eller teksttunge information, som kan have betydning for regnskabet. Dette omfatter blandt andet ansættelses-, leverandør-, eller salgskontrakter, forretningsbetingelser eller diverse e-mailkorrespondancer, som foreligger som underliggende bilag til en regnskabspost eller transaktion. Kunstig intelligens kan bidrage med gennemgang af teksttunge bilag gennem teknologi baseret på generativ kunstig intelligens og evnen til at bearbejde sprog og generering af tekst. Her vil det dermed være muligt for revisor at adspørge værktøjet, hvilke væsentlige forhold der er indeholdt i eksempelvis en salgskontrakt, frem for manuelt at gennemgå større mængder tekst, hvorfor dette vil øge revisors effektivitet samt grundighed ved eksempelvis at fremhæve forhold, som revisor muligvis vil have overset.

4.2.2.3 Kunstig intelligens som assisterende værktøj

Foregående afsnit vedrørende kunstig intelligens i revisionshandlingerne kommer konkret ind på, hvordan kunstig intelligens både bliver anvendt og potentielt kan anvendes i fremtiden. Særligt kommer det til udtryk i koderne vedrørende revisionshandling, at alle informanterne omtaler brugen af kunstig intelligens i udførelsesfasen, og hvordan revisorer skal anvende kunstig intelligens samt i hvilken grad sådanne værktøjer bør udføre revisionshandling. Hos alle de forespurgte informanter omtales det, at den mest hensigtsmæssige måde at anvende kunstig intelligens på, er som et supplement til revisionshandlingen, og som et nyt værktøj til revisionshandlingen, hvilket illustreres i nedenstående citat.

“(...) så har du en værktøjskasse med, og den værktøjskasse er bare ved at forandre sig helt vildt, så du får nogle værktøjer du ikke har haft før.”

(Bilag 10, nr. 28)

Ved at definere brugen af kunstig intelligens som et værktøj, ligger det implicit, at dette netop skal være et middel revisor kan anvende til at lette eller forbedre arbejdsgangen i udførelsen af revisionshandlingerne. Endvidere, som præsenteret i foregående afsnit, er teknologien ikke udviklet til, at kunstig intelligens kan udføre revisionshandling foruden revisors involvering (Bilag 10, nr. 19, 26, 29 og 36). Kunstig intelligens anses derfor som et nyt værktøj revisor kan anvende som led i sin revision, hvilket anses for værende fordelagtigt eftersom nye værktøjer giver nye muligheder både set i forhold til øget effektivitet, men også øget kvalitet af revisionsbeviset, hvilket uddybes nærmere i afsnit 4.2.3. Set ud fra den nuværende teknologiske udvikling på området, vil dette fortsat bidrage til udførelsen af revisionshandling, eftersom en del af det manuelle arbejde vil blive udført af kunstig intelligens, hvorfor der vil være mere tid til udførelsen af andre handlinger, hvilket er illustreret i nedenstående udsagn.

“Og det er ikke sikkert den laver det 100%, men hvis den bare laver det 90%, så kan du også spare enormt mange timer på det.”

(Bilag 10, nr. 25)

Ovenstående citat illustrerer, hvordan kunstig intelligens bidrager til revisionsprocessen selv med en delvis automatisering på området. Revisor vil umiddelbart spare mange timer tidsmæssigt, men det er revisor der vurderer egnetheden af revisionsbeviset, hvorfor det kræves

at revisor fortsat er skeptisk overfor det indhold, der er generet af kunstig intelligens, og således får valideret revisionsbeviset. Revisor vil altså alt andet lige kunne udføre sine revisionshandlinger på mindre tid, da automatiseringen vil varetage en del af revisors arbejdsopgaver. Dette er dog ikke ensbetydende med, at kunstig intelligens bidrager til en mindre arbejdsbyrde for revisor, da det blot kan opfattes som en allokering af arbejdsopgaver, hvor det i stedet kræves at revisor udfører flere handlinger end tidligere. Alt andet lige må dette medføre en ændring i arbejdsopgaver for revisor i udførelsesfasen, hvilket er illustreret i nedenstående citat.

“Der er langt større krav, så bruger man så teknologi til at leve op til de krav, så det jeg hører det er, ja man er mere effektiv, men man laver bare mere for at få en større troværdighed omkring tingene.”

(Bilag 10, nr. 21)

Udsagnet udtrykker, hvordan revisors arbejdsopgaver ikke bliver mindre på trods af at der findes værktøjer, der muliggør arbejdsopgaverne kan løses i langt hurtigere grad. Revisor vil i langt højere grad skulle forholde sig til det output der kommer fra kunstig intelligens, og i den forbindelse skal revisor i markant højere grad gennemgå og vurdere outputtets validitet og troværdighed, både set i forhold til det data som ligger til grund for outputtet samt måden hvorpå outputtet er genereret. Som illustreret i citatet jf. bilag 10, nr. 37, vil outputtet også være afhængig af den instruktion, der er anvendt ved brugen af kunstig intelligens, hvilket er arbejdsopgaver som revisor nu skal forholde sig til ved udførelsen af revisionshandlinger. Dette medfører, at revisor ikke blot skal forholde sig til resultatet, hvilket ikke er nyt for revisor, men de forudsætninger som resultatet er skabt under er nye, hvilket kræver nye kompetencer af revisor for at kunne verificere og forstå resultatet. Kompetencer gennemgås som et særskilt tema i afsnit 4.3.3. Som præsenteret i afsnit 4.2.2.1 omkring substansanalytiske handlinger, kan teknologien blandt andet være i stand til at foretage dataanalyse og udpege usædvanlige transaktioner eller mønstre i datasæt. Disse usædvanlige transaktioner kan potentielt indikere besvigelser, men disse kan også være helt legitime, hvilket er revisors opgave at afgøre. Kunstig intelligente værktøjer opfattes her som et større bidrag til netop at kunne opfange sådanne afvigelser, som ellers kan være besværlige for mennesker at overskue eller identificere (Bilag 10, nr. 44). Det kommer klart til udtryk i koderne, at det i høj grad er revisor, som en del af udførelsesfasen, skal forholde sig til det output der kommer fra de anvendte teknologiske værktøjer (Bilag 10, nr. 26, og nr. 40). Revisor skal altså forholde sig til hvert eneste output

der kommer og være af den overbevisning at det revisionsbevis, der i sidste ende ligger til grund for konklusionen, er egnet og tilstrækkeligt til at vurdere selskabets finansielle situation.

4.2.2.4 Kunstig intelligens utilstrækkelighed i praksis

I forlængelse af ovenstående pointer er der herudover fundet en tendens i koderne, som repræsenterer dele i udførelsesfasen, hvor kunstig intelligens med den tilgængelige teknologi ikke bidrager med egnet revisionsbevis. Det pointeres, hvordan det menneskelige forhold revisor og kunden besidder, hvilket kunstig intelligens langt fra vil kunne efterligne eller erstatte. For udførelsesfasen betyder dette, at revisor kommunikerer løbende med kunden og vil derfor i højere grad kunne fortolke på menneskelige hensigter og vurderinger, hvorimod kunstig intelligens udelukkende kan udføre handlinger baseret på information modtaget som input, hvilket understreger vigtigheden af den menneskelige involvering.

“Den tavse viden, det er den, der opstår i frokostpausen, eller når man lige følges ad i bilen eller sidder over en kop kaffe. Den tror jeg, der er meget af den tavse viden, der forsvinder i de eksterne kontroller.”

(Bilag 10, nr. 20)

Ovenstående citat illustrerer vigtigheden af den menneskelige relation mellem revisor og kunden, og det er den tillid mellem mennesker, der resulterer i et dybdegående kendskab til kunden og dennes forretning, som ifølge informanterne vil bidrage til bedre revisionsbevis og dermed en mere pålidelig revision af kunden. Citatet afspejler, hvordan det lavpraktisk vil være svært at genskabe den tillid mellem mennesker, grundet megen information udspiller sig i situationer uden for mødelokalet og i mere uformelle omgivelser, hvor teknologien ikke kan være med. Den erfaringsbaserede viden vurderes væsentlig for informanterne, og er altså af den klare overbevisning, at der er revisionshandling, som ikke ville kunne erstattes af kunstig intelligens. Ligeledes er den klare tendens i koderne, at revisionshandling udført med kunstig intelligens altid vil kræve en vis grad af menneskelig review.

“Så man kan sige den klassisk udførende del vil nok blive mindre og mindre og nu vil jeg ikke sammenligne AI på den måde med mennesker og shared servicecenter.”

(Bilag 10, nr. 39)

Som ovenstående citat illustrerer, vil kunstig intelligens overtage de mere manuelle opgaver, hvor revisor foretager gennemgang af revisionsbeviset, der ligger til grund for en given revisionshandling. Som følge heraf kan det tolkes, at revisor i markant højere grad skal gøre brug af sin professionelle skepsis, hvilket uddybes nærmere i tema 2 jf. afsnit 4.3.2 omhandlende revisors professionelle skepsis. Derudover er det gennem den tematiske analyse også blevet undersøgt bekendt, at kunstig intelligens kun i begrænset omfang kan udføre revisionshandlinger i forbindelse med skøn og estimer, hvorfor der opstår en utilstrækkelighed herved. Dette analyseres nærmere i afsnit 4.2.4.

4.2.3 Revisionskvalitet

I forbindelse med de foretagne interviews er informanterne blevet adspurgt om, hvorvidt kvaliteten af revisors arbejde påvirkes, når kunstig intelligens benyttes i revisionshandlingerne. Undersøgeren har fundet det relevant at afdække dette emne, da det har en stor betydning for, om kunstig intelligens faktisk vil bidrage eller svække revisionskvaliteten og deraf revisionsdokumentationen, og dermed hvorvidt kunstig intelligens i revisionshandlingerne faktisk kan benyttes.

Blandt informanterne er der en generel enighed om, at revisionskvaliteten udelukkende vil øges, når først kunstig intelligens bidrager med at udføre revisionshandlinger. Dette er ikke kun en holdning, som deles af informanterne i indeværende afhandling, men er generel for branchen, hvis der tages udgangspunkt i forskerens udtalelser (Bilag 10, nr. 48). Dette er også den gængse holdning i tidligere forskningsmateriale på området, hvilket er nærmere omtalt i afsnit 3.3.2, hvorfor der er opnået enighed mellem nærværende afhandling og andet eksternt forskning. Begrundelsen for den øgede kvalitet indebærer blandt andet, at kunstig intelligens begår mindre fejl end mennesker samt at maskiner kan bevare samme niveau af kvalitet og effektivitet uanset hvor længe den arbejder eller om den udelukkende foretager meget monotone handlinger (Bilag 10, nr. 57, 63 og 75). Hertil nævnes det dog også, at kunstig intelligente værktøjer kan lave fejl, disse er dog systematiske, hvorfor det dermed er vigtigt at have indsat processer, som hurtigt opdager sådanne fejl, således disse kan korrigeres og værktøjet kan fungere effektivt (Bilag 10, nr. 58), hvilket også er omtalt i afsnit 3.3.1.1. En sådan proces kan blandt andet være i form af et efterfølgende kompetent review, hvilket analyseres nærmere i afsnit 4.3.3. For at sikre kvaliteten, når kunstig intelligens benyttes, kræver det dermed integrerede og velfungerende processer. Et af elementerne i den øgede

kvalitet vedrører også revisors effektivitet, som informanterne alle har omtalt. Dette er eksempelvis illustreret i følgende citat:

“Effektivitet er lig med kvalitet.”

(Bilag 10, nr. 49)

Her skal effektivitet ikke nødvendigvis anses som i, at revisor bruger mindre tid på de enkelte revisioner, men at revisor derimod udfører et større stykke arbejde på den samme tid, ved netop at udføre flere handlinger end tidligere (Bilag 10, nr. 50, 61 og 73), hvorfor kvaliteten alt andet lige burde øges, da revisor omfavner bredere ved at benytte kunstig intelligens. Altså så øges tilstrækkeligheden af revisionsbeviset ved indhentning af yderligere revisionsbevis, men dermed ikke nødvendigvis egnetheden. Endvidere påpeges det også, at revisor skal øge effektiviteten, for at leve op til de krav, som de lovgivende myndigheder sætter, og hvor diskursen blandt informanterne er, at kravene øges (Bilag 10, nr. 55). Dernæst kræves det af revisorlovens § 16, at revisionen udføres med den hurtighed, som opgavens beskaffenhed tillader, hvortil revisor skal tage højde for de ressourcer og egenskaber der er til rådighed. Lovgivningen kan dermed også fortolkes med det udgangspunkt, at når først kunstig intelligens er implementeret og integreret i revisionsprocessen, at der ligeledes forventes en hurtigere revision, da kunstig intelligens dermed indgår som en ressource. Teknologien i form af kunstig intelligens vil dermed også optræde som et middel til at opnå en øget effektivitet, uagtet om dette vedrører en faktisk hurtigere revision eller effektivitet i den henseende, at revisor formår at udføre yderligere arbejdshandlinger. Såfremt revisor udfører yderligere handlinger, er der blandt informanterne enighed om, at dette vil bidrage til en øget revisionskvalitet.

Afslutningsvis er revisionskvaliteten ved at bruge kunstig intelligens afhængig af det materiale, som revisor giver værktøjet (Bilag 10, nr. 47), hvilket også er fundet i tidligere studier som nævnt i afsnit 3.3.2. Det kræver derfor, at revisor forstår at kvalitetssikre inputtet samt at værktøjet er udviklet med udgangspunkt i korrekt data, hvorfor det ligeledes kræves af revisionsvirksomheden at kvalitetssikre selve værktøjet inden implementeringen. Det understreges dog også, at dette er samme tendens, når det handler om menneskeligt arbejde. Er kvaliteten af det materiale som modtages og benyttes i revisionen ikke tilstrækkelig, påvirker dette også selve revisionskvaliteten og egnetheden af revisionsbeviset, hvor revisor kan være nødsaget til at foretage andre eller yderligere handlinger, for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (Bilag 10, nr. 66).

4.2.4 Revisionsbevis

Undertemaet omfatter koder på konkrete revisionsbeviser, som informanterne fremhæver, hvorfor dette ikke er den konkrete revisionshandling, men derimod den endelige dokumentation. Revisionsbeviser kan være forskellige typer af finansiell og ikke-finansiell information, som skal give overbevisning i sikkerheden af, hvorvidt regnskabet viser et retvisende billede. Det er revisors vurdering, hvornår det pågældende revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet til at ligge til grund for revisionskonklusionen, hvilket er beskrevet i afsnit 3.2.4.1. Det kan være vanskeligt at vurdere, hvornår revisionsbeviset er tilstrækkeligt og egnet til at opnå overbevisning om regnskabets rigtighed, hvilket er udfordringerne som kan reduceres ved anvendelse af kunstig intelligens, som det fremgår af nedenstående citat:

*“Så det gør, at vi kan komme ind og kigge i noget mere og jo mere vi får
kigget i, jo større revisionsbevis har vi.”*

(Bilag 10, nr. 77)

Som beskrevet i tidligere afsnit 4.2.2 omhandlende revisionshandling og 4.2.3 omhandlende revisionskvalitet, så giver de nye teknologier mulighed for øget effektivitet. Ovenstående citat giver udtryk for, at anvendelsen af kunstig intelligens giver mulighed for at revisor kan indhente yderligere revisionsbevis og dermed opnå højere grad af sikkerhed i sin vurdering af tilstrækkeligheden og egnetheden af revisionsbeviset. Særligt tilstrækkeligheden af revisionsbeviser bliver i høj grad nemmere at opnå, med muligheden for at teknologien endda kan indhente revisionsbeviser, såsom eksterne bekræftelser eller foretage efterregning ved at trække data og bilag samt opstille arbejdsopgaver (Bilag 10, nr. 80). Kunstig intelligens opfattes herudover som stærkt egnet til at indhente revisionsbevis ved udførelse af analytiske handlinger som nævnt i afsnit 4.2.2.1. Igen bliver kunstig intelligens anskuet som et klart supplement til de mere manuelle processer, men også evnen til at kunne opstille arbejdsopgaver. Revisors mere lavpraktiske arbejdsopgaver vil med fordel overgå til de mere teknologiske værktøjer, som bygger på principperne for generativ kunstig intelligens, da disse netop kan skabe nyt materiale baseret på tillærte mønstre og tidligere data. Opstilling af arbejdsopgaver bliver også fremhævet ved bilag 10, nr. 86, hvor en fordel hertil er, at arbejdsopgaverne bliver mere ensartet ved udarbejdelse gennem kunstig intelligens. Forøget ensartethed i arbejdsopgaverne vil give en mere strømlinet arbejdsgang, som vil øge revisionskvaliteten, hvor den menneskelige bias fremhæves som et problem og årsag til fejl i revisionshandlingerne (Bilag 10, nr. 81). Softwaren vil altså ikke blive påvirket af menneskelig bias i samme grad, dog argumenteres

det også, at kunstig intelligens ikke er bedre end det input, der tilføres. Nedenstående citat illustrerer, hvordan revisor fortsat skal agere med professionel skepsis, på trods af at de teknologiske værktøjer automatiserer processerne.

“Hvis du har trænet det ind på dårlige stikprøver, jamen så får du kun dårlige stikprøver ud. Og det har jo en konsekvens, hvis du gør det. Det der med at snakke om før med garbage in garbage out.”

(Bilag 10, nr. 78)

Som ovenstående citat illustrerer, så lærer kunstig intelligens af det input den får tilført, hvorfor den kun kan agere ud fra den tildelte information, eller på transaktioner, som bygger på menneskelige handlinger. Der vil derfor aldrig være en fuldstændig neutral måde for kunstig intelligens at tilgå data på. Konsekvensen hertil bliver, at maskinen tilegner sig eventuelle fejl, eftersom den lærer af det input den får givet, som resulterer i et forkert output, og særligt revisionsbevisets egnethed kan betragtes som utilstrækkelig og dermed ubrugelig. Risikoen hertil bliver, at revisor ikke opdager fejlen eller revisionsbeviset kan karakteriseres som dårlig kvalitet, hvorfor revisor fortsat skal varetage sin skepsis, samt forstå og tyde de underliggende strukturer og data (Bilag 10, nr. 83).

Afslutningsvis nævnes det dog også, at kunstig intelligente værktøjer vil være begrænset i at indhente og dokumentere fyldestgørende samt indhente tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis i forbindelse med ledelsens skøn, vurderinger og estimater (Bilag 10, nr. 76 og 79), grundet den højere grad af kompleksitet, som indgår i sådanne vurderinger. Hertil er opfattelsen, at værktøjet vil kunne bistå de indledende handlinger såsom indhentning og indsamling af relevant information, men det vil fortsat være revisor, som skal foretage den endelige vurdering. I forlængelse heraf er informanterne forespurgt til hvordan revisor skal forholde sig i situationer, hvor revisors vurdering og forventninger til et revisionsbevis ikke stemmer overens med et kunstig intelligent genereret output. Informanten for EY, ser ikke dette som værende et problem, fordi revisor ville skulle afklare dette som var det revisionsbevis fra en anden kilde (Bilag 10, nr. 84). Revisor vil her foretage yderligere handlinger, såsom at forespørge ledelsen om de afvigende resultater. Revisors vurdering indebærer ligeledes også, hvorvidt værktøjet har indsamlet al relevant information, samt revisors endelige vurdering af ledelsens skøn, vurdering eller estimat. Revisors vurdering skal ligeledes dokumenteres

fyldestgørende, for fortsat at have indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis og dermed efterleve ISA 500.

4.2.5 Delkonklusion

Der er kommet fire undertemaer til udtryk i koderne til 'Udførelsesfasen', som berører forskellige aspekter ved udførelsen af revisionshandlinger. Generelt kommer det til udtryk, at udbredelsen af kunstig intelligens i revisionsbranchen betragtes som minimal, og det vurderes, at der i høj grad er potentiale for yderligere anvendelse af kunstig intelligens i revisionshandlinger. Særligt går det igen ved udførelsen af revisionshandlinger, at de nuværende teknologiske muligheder ikke er udviklet til at udføre hverken substanshandlinger eller detailrevision selvstændigt, men disse skal anses som et værktøj der skal assistere revisor i at udføre de omtalte revisionshandlinger, samt varetage gængse og gentagne processer og opgaver. Her vil kunstig intelligens løfte opgaver som afstemning, udtrækning af bilag, analysering af sammenhænge og udvikling i regnskabsinformation. Dog vurderes det, at kunstig intelligens i mindre grad vil kunne teste ledelsens skøn og estimater. Alt andet lige vil dette medføre, at revisors arbejdsopgaver ændrer sig, og revisor i højere grad skal gennemgå materialet og forholde sig kritisk til det revisionsbevis som foreligger.

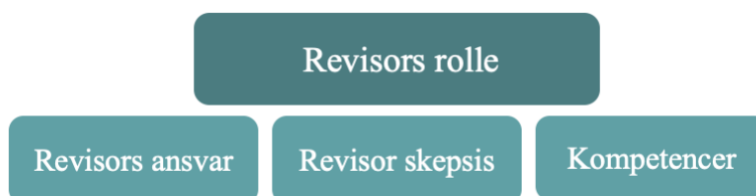
Herudover kommer det til udtryk at anvendelsen af kunstig intelligens medfører højere revisionskvalitet, med begrundelse i at effektiviteten bliver højere, og revisor derfor får mulighed for at udføre flere handlinger og dermed opnå et stærkere revisionsbevis. Kunstig intelligens har stort potentiale i at styrke revisionsbevisets karakter, ved at udtrække og udvælge stikprøver, indhente eksterne bekræftelser eller foretage efterregning. Kvaliteten af revisionsbeviset afhænger i høj grad af det input der foreligger, og der forekommer endvidere en risiko for systematiske fejl som ikke opdages af revisor.

4.3 Tema 2 - Revisors rolle

Temaet 'Revisors rolle' omfatter den funktion og rolle, som revisor udfører i det danske samfund, og indebærer koder som omhandler revisors ansvar, skepsis og kompetencer. Revisors ansvar opfattes som det nuværende ansvar allerede beskrevet i afsnit 3.1, hvortil der primært fokuseres på hvordan dette påvirkes som følge af implementeringen af kunstig intelligens i revisionshandlingerne. Revisors skepsis anses ligeledes som den nuværende professionelle skepsis omtalt i afsnit 3.1.2, og hvordan denne bevares med den teknologiske udvikling. Dernæst tolkes revisors kompetencer som den viden og indsigt, revisor skal besidde

vedrørende kunstig intelligente værktøjer, for at kunne bevare den professionelle skepsis og fuldende sit ansvar som nedfældet i lovgivningen. Temaet og de underliggende koder er illustreret i nedenstående figur.

Figur 10: Tema 2 - Revisors rolle



Kilde: Egen tilvirkning

4.3.1 Revisors ansvar

På tværs af informanterne er der enighed om, at revisors ansvar ikke direkte påvirkes som følge af at benytte kunstig intelligens (Bilag 11, nr. 7 og 19), hvorfor revisors ansvar uanset er underlagt revisorloven. Dette er i lighed med tidligere forskning, hvor konklusionen også er fremkommet, at revisors ansvar ikke ændrer sig, på trods af visse handlinger udføres af kunstig intelligente værktøjer, som omtalt i afsnit 3.3.2. Dog vil ansvarsbegrebet indirekte forandres, da flere elementer indgår i revisors ansvar som følge af kunstig intelligens (Bilag 11, nr. 10), hvor der generelt er større risiko ved at bruge sådanne værktøjer som en integreret del af revisionsprocessen, da revisor bliver ansvarlig i det øjeblik det genereret output benyttes i dokumentationen (Bilag 11, nr. 18 og 21). For at imødekomme denne risiko, er det derfor også afgørende, at revisor har en tilfredsstillende forståelse for såvel det genererede output samt selve værktøjet og dets processer, således der opnås en forståelse for, hvordan værktøjet når frem til det endelige resultat samt kunne forholde sig kritisk til denne tilgang (Bilag 11, nr. 17). Til spørgsmålet om hvorvidt revisors ansvar påvirkes, når kunstig intelligente værktøjer benyttes i revisionshandlingerne, svarer informanten fra EY:

“Jamen, det tror jeg faktisk grundlæggende ikke, fordi jeg tror stadig vi vil skulle stå til ansvar for de ting, der ligesom kører igennem. Om det så er en af mine ansatte, som laver tingene og som jeg ligesom forholder mig til det bagefter, eller det er en AI model, der har genereret noget, så bliver jeg stadig nødt til at tage ansvar for det.”

(Bilag 11, nr. 13)

Dermed må det konkluderes, at revisors ansvar forbliver det samme, uanset om revisor gør brug af kunstig intelligens i revisionshandlingerne eller foretager disse manuelt. Dog påpeger informanten fra PwC ligeledes, at revisors ansvar unægteligt påvirkes af de kunstig intelligente værktøjers indtog, såfremt de regulerende myndigheder ændrer lovgivningen eller standarderne (Bilag 11, nr. 19), da revisor uanset har ansvaret for, at revisionen gennemføres efter de gældende standarder og lovgivning (Bilag 11, nr. 20), men at ansvaret dermed først påvirkes ved opdatering af disse. Regulering analyseres som et særskilt tema i afsnit 4.5.3, hvorfor der henvises hertil for yderligere.

Endvidere er der også enighed blandt informanterne om, at revisor er ansvarlig for at sikre, at det input, som værktøjet benytter, er korrekt. Her skal revisor ikke nødvendigvis opfattes som den enkelte revisor, men derimod revisionsvirksomheden som helhed, da flere virksomheder har udviklet egne interne kunstig intelligente værktøjer. Det er ligeledes også de enkelte revisionsvirksomheders ansvar, at de implementerede værktøjer følger EU-forordningen om kunstig intelligens, således disse ikke befinder sig i den uacceptable risiko, samt at passende foranstaltninger foretages og krav opfyldes såfremt værktøjet klassificeres som høj eller begrænset risiko, som illustreret i afsnit 3.3.2. Udtrykket *'garbage in, garbage out'* bruges konkret flere gange af én af informanterne, til netop at understrege vigtigheden i det udgangspunkt, som det kunstig intelligente værktøj udleder outputtet af (Bilag 11, nr. 2). Da maskin læringsprogrammer konstant er under læring, kan de værktøjer, som baserer sig på offentlig tilgængelige data, og ikke kun revisionsvirksomhedens egne input, risikerer at medtage fejlagtige informationer, såfremt revisor, heriblandt revisionsvirksomheden, ikke formår selv at frasortere disse (Bilag 11, nr. 11). Hvis outputtet ikke er korrekt, vil revisor enten skulle bede værktøjet generere outputtet på ny, såfremt fejlkilden er fundet og rettet, eller lave materialet manuelt, hvorfor der bruges unødigt tid på at indhente og udarbejde dokumentation, hvilket ikke følger revisorlovens § 16 omhandlende nøjagtighed og hurtighed. I værste fald, hvis materialet benyttes som revisionsdokumentation, vil revisor skulle stå til ansvar i lighed med enhver anden overtrædelse, som strider mod god revisorskik som omtalt i afsnit 3.1.1, hvorfor pålideligt og validt input er essentielt for at kunne benytte kunstig intelligens i revisionshandlingerne. Dermed er det ligeledes vigtigt for de enkelte revisionsvirksomheder at kunne afgrænse værktøjernes maskinlæring, således disse ikke er baseret på alt offentlig tilgængeligt materiale, for netop at undgå fejl.

Som led i revisors ansvar nævner informanterne ligeledes også tillidsbegrebet, og hvordan revisor skal kunne opretholde den tillid, som samfundet betror revisionsbranchen, for fortsat at kunne have en værdiskabende rolle i samfundet (Bilag 11, nr. 4, 12 og 15). Her pålægges revisionsbranchen ansvaret for fortsat at opretholde denne tillid, da det uforbeholdent er revisor, som har ansvaret for den udførte revision (Bilag 11, nr. 14). Dette gøres netop ved at have tidligere omtalte kendskab samt opsat processer, som kan håndtere de kunstig intelligente værktøjer inden de benyttes, og ikke kun deres svaghedspunkter (Bilag 11, nr. 16). Hertil bidrager god revisorskik til opretholdelse af tilliden, hvilket også er omtalt i afsnit 3.1.1, hvorfor revisors etiske overvejelser ved netop at bruge kunstig intelligens også indgår i revisors ansvar. Dette omfatter blandt andet revisors overvejelser i forbindelse med objektivitet og fortrolighed, når kunstig intelligens benyttes. Disse begreber er også gennemgået i afsnit 3.3.2, hvor netop fortrolighed må anses som værende et centralt element i revisors ansvar i forbindelse med revisionshandlingerne. Såvel objektiviteten, i form af uafhængigheden, som fortroligheden skal være til stede gennem hele revisionsprocessen, men revisors fortrolighed må især opfattes som et element der potentielt er udsat for at blive kompromitteret, når kunstig intelligens benyttes til at generere output baseret på kundespecifikke data. Som nævnt i afsnit 3.1, er revisor underlagt tavshedspligt, med undtagelse af mistanke omhandlende hvidvaskning eller finansiering af terror, hvorfor revisor ikke må videregive kundespecifikke oplysninger til udefrakommende. Ligesom det er de enkelte revisionsvirksomheders ansvar at afgrænse kunstig intelligente værktøjers input og læring fra offentligt tilgængeligt materiale, er det ligeledes også revisionsvirksomhedens ansvar at sikre, at kundespecifik information ikke er tilgængelig for andre end revisionsteamet. Formår revisionsvirksomhederne ikke at sætte sådanne begrænsninger, vil revisor dermed ikke opretholde sit ansvar om fortrolighed og tavshedspligt som nedfældet i lovgivningen, og vil kunne ifalde ansvar. Tilliden til revisionsbranchen er ligeledes forankret i regnskabsbrugernes opfattelse af revisor som troværdig, hvilket yderligere skyldes opfattelsen af revisors uafhængighed og hvorvidt denne er kompetent til at udføre et sådant arbejde (Kiertzner et al., 2021, s. 20). Revisors uafhængighed påvirkes ikke direkte af kunstig intelligens, hvorimod opfattelsen af de nødvendige kompetencer i højere grad påvirkes af udviklingen. Revisors kompetencer omtales nærmere i afsnit 4.3.3, hvortil der henvises.

4.3.2 Revisors skepsis

Et af de essentielle elementer i revisors rolle og ansvar er den professionelle skepsis, som revisor skal udvise gennem hele revisionsprocessen, jf. ISA 200 som beskrevet i afsnit 3.1.2,

hvorfor det netop er vigtigt for revisor at bevare denne skepsis for ikke at ifalde disciplinær- eller erstatningsansvar. Dette er ligeledes også et af de begreber, som kunstig intelligens kan være med til at udfordre, da denne ensretter og strømliner en række handlinger (Bilag 11, nr. 25), hvorfor det derfor kan besværliggøre at konsistent bevare den professionelle skepsis (Bilag 11, nr. 26). Der er dog enighed blandt informanterne om, at den professionelle skepsis ikke er anderledes, fordi der benyttes kunstig intelligens. I stedet skal revisor blot fastholde den nuværende skepsis, således den omfatter alt materiale, som indgår i revisionsdokumentationen, hvad end dette er modtaget direkte fra kunden eller genereret af kunstig intelligens (Bilag 11, nr. 33 og 39). Dette kan blandt andet være ved at sikre gennemsigtighed i de benyttede værktøjer, således revisor kan forstå og følge processen frem til det endelige resultat, samt generelt formår at forholde sig kritisk til outputtet. Dette er også omtalt i afsnit 3.3.2, hvor netop gennemsigtigheden nævnes som et af de vigtige temaer i tidligere forskning.

Endvidere kan revisor manuelt foretage genberegninger, hvis revisor er i tvivl om det materiale, værktøjet har genereret, og såfremt dette må vurderes passende for den konkrete revisionshandling. Dette kræver dog delvist at gennemsigtigheden er til stede i de benyttede værktøjer, således revisor faktisk kan lave en passende genberegning. Ligeledes kan revisor også benytte flere forskellige kunstig intelligente værktøjer til at undersøge, om resultatet er tilsvarende, under forudsætning af, at revisor har adgang til mere end ét værktøj (Bilag 11, nr. 27 og 36). For at fastholde den professionelle skepsis handler det dermed om, at revisor formår at forholde sig kritisk til outputtet, herunder undersøge hvordan dette er fremkommet og sammenhængen herimellem. Derudover nævner informanten fra EY også:

“Så der er jo også nogle gange, hvor man bare bliver overrasket over det, hvor det går uden for ens forventninger, men derfor kan det jo godt være rigtigt.”

(Bilag 11, nr. 35)

Hermed skal revisor forholde sig kritisk til det output, kunstig intelligente værktøjer leverer, men dermed ikke sagt at outputtet ikke er korrekt, blot fordi det falder uden for revisors fastsatte forventninger, hvilket ligeledes også fremhæves af informanten fra Deloitte (Bilag 11, nr. 41). Af denne grund, er det dermed også vigtigt, at revisor undersøger materialet nærmere, for at opnå en forståelse for, hvad der ligger til grund for, at det ikke lever op til de fastsatte forventninger, da værktøjet muligvis besidder informationer, som revisor ikke tidligere har været bekendt med. Dette kan påvirke hele revisionsprocessen, såfremt revisor har overset

usædvanlige forhold eller lignende, som nævnt i afsnit 3.1.2, hvorfor det kunstig intelligente værktøj muligvis kan assistere revisor i at udføre en mere retvisende revision. Uanset omfatter revisors professionelle skepsis, som påkrævet i ISA 200, at revisor formår at forholde sig til og vurdere modsigende revisionsbevis, hvilket også indebærer de tilfælde, hvor outputtet modsiger revisors forventninger, som er opsat på baggrund af andet indhentet revisionsbevis.

Endvidere påkræver ISA 200 at revisor besidder professionel dømmekraft i hele revisionsprocessen. Som omtalt i afsnit 3.1.2 indebærer dette blandt andet de faglige vurderinger, som revisor foretager sig i forbindelse med revisionen, som eksempelvis vurderinger af den daglige ledelses vurderinger og skøn. En af de revisionshandlinger og beviser, som kunstig intelligens er begrænset til at indhente, er netop dokumentation og vurderinger vedrørende skøn og estimater, hvorfor dette fortsat kræver stor involvering fra revisor. Dette er også nærmere omtalt i afsnit 4.2.4, hvortil der henvises for yderligere. Dermed må det også konkluderes, at kunstig intelligens ikke direkte er en trussel til revisors professionelle dømmekraft i en sådan henseende.

Informanterne er endvidere også blevet adspurgt, hvorvidt de oplever en generationskløft mellem de mere erfarne og mindre erfarne revisorer i relation til den professionelle skepsis. Overordnet er informanterne enige om, at der på et overfladisk niveau er et karikeret billede af, at den ældre og mere erfarne generation er usikre på, hvorvidt den yngre generation formår at bibeholde, samt overhovedet tilegne sig, den professionelle skepsis når revisionshandlingerne i større grad foretages ved hjælp af andre værktøjer (Bilag 11, nr. 24). Dette er dog også en problemstilling som revisionsvirksomhederne i forvejen er bekendt med, hvortil vigtigheden af at indøve den professionelle skepsis i de mindre erfarne medarbejdere tydeliggøres. Indøvelsen er dog vigtig uanset om den anskues som et led i brugen af kunstig intelligente værktøjer eller ved at benytte materiale modtaget direkte fra kunden (Bilag 11, nr. 32), hvorfor kunstig intelligens igen ikke opfattes som en direkte trussel til den professionelle skepsis. Derudover træffes revisors beslutninger og fortolkninger, altså revisors dømmekraft og skepsis, med udgangspunkt i de kompetencer og forståelser, som revisor har opnået gennem uddannelse, viden og erfaring, hvorfor dette uanset ikke fuldstændigt besiddes af helt unge revisorer. En metode til at indøve den professionelle skepsis omfatter blandt andet at fastsætte retningslinjer, som skal overholdes når kunstig intelligens benyttes i revisionshandlingerne, og som ligeledes skaber tiltro til værktøjerne og deres output. Dette ansvar ligger hos de enkelte revisionshuse, og uddybes nærmere i følgende citat:

“Det er jo noget som vi som organisation og som virksomhed også ligesom skal bygge op, fordi vi selvfølgelig skal bygge nogle guardrails omkring softwaren, så man selvfølgelig kan stole på det i et eller andet omfang, og forstå hvordan det er, at tingene ligesom fungerer, og så skal vi jo bygge det ind i vores unge mennesker.”

(Bilag 11, nr. 31)

Det er ligeledes også sådanne retningslinjer der sikrer, at de enkelte revisionshuse og individuelle medarbejdere overholder EU-forordningen vedrørende kunstig intelligens, benævnt AI Act. i afsnit 3.3.2. Afslutningsvis fastholder informanten fra EY ligeledes også, at det netop er den professionelle skepsis, der bidrager til, at revisor som menneske aldrig bliver overflødig når der udføres revisionshandlinger (Bilag 11, nr. 30), da revisors skepsis og dømmekraft indgår i vurderingen af, hvorledes der er indhentet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis samt hvorvidt revisionsdokumentationen er korrekt. Ligeledes er revisors professionelle skepsis påkrævet af ISA 200, hvorfor det menneskelige aspekt fortsat er vigtigt, hvilket yderligere understreger, at kunstig intelligens ikke direkte kommer til at erstatte revisors arbejde.

4.3.3 Revisors kompetencer

Den sidste kode vedrørende revisors rolle omhandler revisors kompetencer, herunder hvilke kompetencer revisor skal besidde for at kunne benytte kunstig intelligente værktøjer i revisionshandlingerne uden at kompromittere den professionelle skepsis og dermed fortsat opfylde revisors ansvar.

Gennem de foretagne interviews er koden omhandlende revisors kompetencer blevet tydeliggjort. Her er der opstået en tendens blandt alle fire informanter, som netop nævner vigtigheden i, at revisor har en tilfredsstillende viden og kendskab til de implementerede værktøjer. Dette omfatter blandt andet et overordnet kendskab til de bagvedliggende processer, således revisor har forståelse for, hvorfor og hvordan outputtet er genereret. Der er dog ligeledes også enighed om, at revisor ikke nødvendigvis behøver det dybdegående kendskab til selve teknologien, herunder indgående viden til algoritmerne, som det kunstig intelligente værktøj baserer sig på, hvilket er tydeliggjort i følgende citat:

“Men det jeg også hører det er, man er ikke derude, hvor revisorerne skal være dataspecialister. Men de skal kunne tale med dataspecialisterne.”

(Bilag 11, nr. 46)

Kendskabet til de benyttede værktøjer er ligeledes vigtig i den efterfølgende proces, hvor revisor skal være reviewer af værktøjets output, hvilket dermed er en rolle som kræver ny viden og erfaring fra revisors side (Bilag 11, nr. 59, 63 og 76). En efterfølgende reviewproces er allerede tilstede i revisors nuværende arbejde, hvor den udførende revisors arbejde og dokumentation gennemgås af en højerestående kollega, for netop at sikre rigtigheden, tilstrækkeligheden og grundigheden af den indhentede og udførte dokumentation. Dermed er de nuværende overordnede processer fortsat essentielle i form af et efterfølgende review, men i stedet øges kravene til de nødvendige kompetencer revisor besidder, for at kunne gennemføre en pålidelig reviewproces (Bilag 11, nr. 60 og 62). Hertil påpeger informanten fra PwC, at revisor kun skal benytte kunstig intelligente værktøjer til at udføre revisionshandling, som revisor selv har en dybdegående forståelse for, da det ellers ikke er muligt for revisor at reviewe outputtet korrekt, hvilket også understreges af informanten fra Deloitte (Bilag 11, nr. 73 og 75). Dette er blandt andet illustreret i følgende udsagn:

“Og man kan sige en af de sådan top vigtigste regler, udover at værktøjet skal være godkendt og alt muligt andet, det er, at du skal ikke bruge det til noget du ikke selv er ekspert i. Fordi så har du ikke en jordisk chance for at fange noget forkert.”

(Bilag 11, nr. 67)

Ovenstående tydeliggør, at det ikke vil være muligt for revisor at opfylde det omtalte revisor ansvar og følge revisionsstandarderne, såfremt revisor ikke besidder de nødvendige kompetencer for at kunne gennemgå outputtet tilfredsstillende. Det er ligeledes også revisors kompetencer, som er med til at skabe og bevare tilliden til revisors påtegninger (Kiertzner et al., 2021, s. 20), hvorfor dette yderligere understreger vigtigheden af, at revisor formår at indlære og tilegne sig erfaring ved brugen af kunstig intelligens. Endvidere besværliggøres reviewprocessen også af det materiale, som kunstig intelligens genererer, da dette sprogligt er på et højt fagligt niveau og kan sammenlignes med en meget erfaren medarbejder, mens det dog ikke er sikkert, at selve indholdet nødvendigvis er fuldstændig korrekt (Bilag 11, nr. 68). Dermed kræver det, at reviewer konstant forholder sig kritisk til outputtet på trods af de sproglige sammenligneligheder med en erfaren revisor, hvilket dog også kræves, når materialet

er udarbejdet af et menneske. Såfremt både indholdet og sproget er korrekt, må kunstig intelligens antages at bidrage til en øget og strømlinet revisionsdokumentation, og dermed i højere grad følge retningslinjerne som oplistet i ISA 230.

Udover at reviewprocessen kræver yderligere kompetencer, er det også en generel holdning blandt informanterne, at arbejdet for den udførende revisor ændres (Bilag 11, nr. 44). Udførende revisor får en anden rolle i revisionsteamet, da kunstig intelligens i større grad kommer til at udfylde og udføre de opgaver, som typisk er blevet pålagt de mindre erfarne medarbejdere:

“Og så hvis du så tager den udførende, (...) dem der faktisk laver noget, der vil det klart ændre sig, fordi i vil også få en assistent. Så hvor man kan sige før, at de yngste på teamet, de var assistenten. Jamen det er de faktisk ikke fordi der vil være en assistent også for de yngste og deres proces vil være anderledes.”

(Bilag 11, nr. 64)

Dette medfører samtidig også, at udførende revisor kommer til at skulle udføre mere krævende og komplekse handlinger, frem for de gængse og ensformige handlinger, som varetages af kunstig intelligens (Bilag 11, nr. 50, 66 og 70). En sådan udvikling vil også kræve yderligere revisionsfaglige kompetencer af udførende revisor, da denne skal udføre handlinger, som typisk udføres af mere erfarne revisorer. Endvidere kræves der også yderligere analytiske kompetencer, således revisor er i stand til at fortolke og forholde sig til det udarbejdede materiale (Bilag 11, nr. 51, 52 og 65), og dermed fortsat udføre revisionen i henhold til revisorlovens § 16, som kræver revisors fornødne kompetencer, til at udføre revisionen effektivt. Dette er ligeledes også nødvendigt for at revisor kan foretage konkrete vurderinger som kræves af ISA 200, for netop at konkludere hvorvidt der er opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, hvilket er beskrevet i afsnit 3.1.2.

Afslutningsvis lægger informanten fra EY også vægt på, at det for revisor er vigtigt at forstærke de kommunikative kompetencer, således revisor formår at fortolke og kommunikere de resultater, som kunstig intelligens genererer, til den pågældende kunde (Bilag 11, nr. 54 og 57). Sådanne kompetencer må samtidig også opfattes som en konkurrencemæssig fordel, da det netop vil være sådanne områder, som adskiller de forskellige revisionsvirksomheder fra hinanden, når kunstig intelligens fylder mere og mere i de almindelige revisionshandling.

4.3.4 Delkonklusion

Temaet revisors rolle indebærer revisors ansvar, professionelle skepsis og kompetencer. Koderne til 'Revisors ansvar' bærer præg af, at revisors ansvar ikke vil ændre sig, som følge af anvendelse af kunstig intelligens i udførelsesfasen. Udadtil skal revisor fortsat afgive erklæring og optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant, men konkret vil revisors arbejdsopgaver forandre sig. Revisor vil i højere grad skulle verificere det genererede output og kunne forstå de underliggende processer hertil. Som affødt heraf, vil betydningen for revisors tavshedspligt blive mere relevant, eftersom revisor skal varetage kundemateriale med omhu, således at tavshedspligten overholdes og fortroligheden ikke bliver kompromitteret.

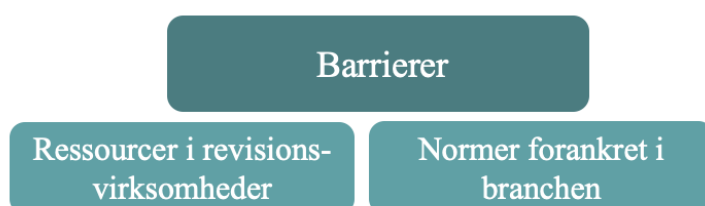
Det kommer til udtryk i koderne, at revisors professionelle skepsis får en øget betydning og det er i højere grad vigtigt med gennemsigtighed i de anvendte værktøjer, således at der opbygges forståelse for det generede materiale. Der forekommer en vis bekymring med hensyn til at indlejre den professionelle skepsis i de yngste og nyuddannede revisorer, som i mindre grad kommer til at foretage de manuelle handlinger og dermed få forståelsen for sammenhængen i regnskabsmaterialet. Det er derfor fordelagtigt til bevarelse af den professionelle skepsis at dette trænes og indlæres fra start, og at der vedtages nogle retningslinjer i de enkelte organisationer, således medarbejderne bliver rustet til anvendelsen af kunstig intelligens og konsekvenserne hertil.

I takt med at kunstig intelligens i højere grad bliver implementeret, vil det påvirke de kompetencer som revisor skal besidde til at varetage sin funktion som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisorer skal, som følge af øget anvendelse af kunstig intelligens i revisionshandlingerne, også besidde kompetencer, der understøtter forståelse for, hvorfor og hvordan outputtet er genereret. Herudover skal revisor være i stand til at kunne gennemskue forkerte generede oplysninger, hvorfor revisor ikke skal anvende kunstig intelligens til handlinger, hvor revisor ikke kan verificere korrektheden af outputtet. Endvidere skal revisor kunne kommunikere det genererede materiale til ledelsen samt forsikre, at det genererede materiale kan ligge til grund for revisionskonklusionen.

4.4 Tema 3 - Barrierer

Temaet vedrørende 'Barrierer' indebærer koder, som omhandler hvilke udfordringer implementeringen af kunstig intelligente værktøjer står over for. Temaets overskrift indikerer, at den nuværende udbredelse såvel som den fremtidige implementering er begrænset af specifikke faktorer, hvorfor dette antyder en vis forudindtagethed fra undersøgeren. Hertil skal det dog klarlægges, at temaet er dannet som et led i kodningsprocessen, hvorfor undersøgeren ikke indledningsvist har opfattet eller direkte adspurgt informanterne om barrierer, men dette er derimod blevet tydeliggjort gennem den tematiske analyse. Temaet og de underliggende koder er illustreret i nedenstående figur.

Figur 11: Tema 3 - Barrierer



Kilde: Egen tilvirkning

Som illustreret i ovenstående figur, er to overordnede undertemaer tydeliggjort i kodningsprocessen, hvilket omfatter 'Ressourcer i revisionsvirksomheder' og 'Normer forankret i branchen'. Undertemaet 'Ressourcer i revisionsvirksomheder' defineres primært som ligheder og forskelligheder mellem diverse revisionsvirksomheder, herunder størrelsen af virksomhederne og dermed også deres muligheder for allokering af ressourcer til implementering af kunstig intelligens. Derimod opfattes 'Normer forankret i branchen' på et overordnet brancheniveau, men tager ligeledes afsæt i udfordringer ved implementeringen af kunstig intelligens, som informanterne er bekendte med. Disse koder gennemgås og analyseres i efterfølgende afsnit.

4.4.1 Ressourcer i revisionsvirksomheder

Som nævnt i afsnit 4.2.1, er implementeringen af kunstig intelligens på forskellige stadier i de forskellige revisionsvirksomheder, specielt er opfattelsen, at de fire store internationale virksomheder, også benævnt Big Four, er længere fremme i implementeringsprocessen end de resterende danske revisionsvirksomheder. Denne udvikling og adskillelse er primært begrundet

med ressourcemulighederne i de større virksomheder, hvilket derfor har ført til koden 'Ressourcer i revisionsvirksomheder'.

Der er en tydelig enighed blandt informanterne om, at der beløbsmæssigt investeres langt mere i udviklingen af kunstig intelligente værktøjer hos de store revisionsvirksomheder, hvorimod der ikke er en forventning om sådanne investeringer hos virksomhederne uden for Big Four (Bilag 12, nr. 3, 6, 10 og 18). Sådanne udsagn er i lighed med tidligere forskning på området, som netop også anser ressourcefordelingen som værende en af de grundlæggende barrierer til den nuværende implementering og udbredelse af kunstig intelligens i revisionsbranchen. De større investeringer er ligeledes affødt af det internationale perspektiv, som Big Four besidder, hvortil de mindre revisionsvirksomheder ikke har samme muligheder eller ressourcebelægning (Bilag 12, nr. 9, 15 og 19). Endvidere vurderes kundesegmentet, som Big Four primært henvender sig til, også at have indflydelse på den stigende implementering af kunstig intelligens. Dette er illustreret i følgende udsagn:

“Og jeg er heller ikke sikker på, at det er så stort et problem for nogle af de mindre endnu. I hvert fald fordi at de også i højere grad heller ikke har kunder, som efterspørger det på samme niveau som de helt store kunder gør.”

(Bilag 12, nr. 7)

Samtidig begrundes dette også med konkurrencemæssige fordele, som de fire store internationale revisionsvirksomheder ønsker at vinde ved netop at være en af de første på området (Bilag 12, nr. 8), hvorfor kunstig intelligens i revisionshandlingerne også anses som værende et strategisk træk. Dermed må det også antages, at det er Big Four som i større grad er ansvarlig for implementeringen af kunstig intelligens i revisionsbranchen, hvorfor revisionsbranchen i Danmark opfattes som opdelt i to grupper.

På trods af den gængse opfattelse af, at Big Four har flere ressourcer samt en kundebase, der i større grad kræver denne udvikling, er der dog også faktorer som tyder på, at de mindre revisionsvirksomheder i et lignende omfang kan være førende i implementeringen af kunstig intelligens. Her nævner informanten fra PwC, at dette skyldes de færre regler og retningslinjer, som ofte er til stede i de mindre revisionsvirksomheder, hvorfor det naturligt vil være nemmere at adoptere diverse generative kunstig intelligente værktøjer (Bilag 12, nr. 17). Det påpeges dog også af informanten, at dette ikke nødvendigvis er som en del af revisionshandlingerne i

udførselsfasen, men derimod diverse handlinger i andre faser af revisionsprocessen. Hertil skal det bemærkes, at færre regler og retningslinjer skal opfattes i sammenhæng med at indføre og implementere værktøjerne, og ikke nødvendigvis i direkte forbindelse med selve anvendelsen af værktøjerne. Hvordan og hvorvidt de mindre revisionsvirksomheder opsætter retningslinjer ved anvendelsen af sådanne værktøjer, berøres ikke nærmere i indeværende afhandling, da informanterne, med undtagelse af én, alle kommer fra en revisionsvirksomhed tilhørende Big Four. Her må det dog antages, at virksomhederne følger de allerede fastsatte love og forordninger i henhold til kunstig intelligens, samt at dette tilpasses revisionsstandarderne og lovgivning. Valget af informanterne er begrundet i afsnit 2.2.3.1, hvortil der henvises. Endvidere påpeger informanten fra EY:

“For du kommer også til at have nogle startups, som bare er født med den her tech-indstilling og sådan noget, så de vil også have en revisor som ligesom gør det samme og kan gøre det.”

(Bilag 12, nr. 13)

Som nævnt tidligere, menes én af faktorerne til den større udvikling hos Big Four at være kundesegmentet, som har større krav til revisor. Denne påstand nuanceres dog af informanten fra EY, som netop påpeger de mindre nystartede tech-virksomheder, som vil stille lignende krav til revisor. Endvidere mener han også, at store virksomheder ikke nødvendigvis er lig med større efterspørgsel på kunstig intelligente løsninger, men at det i stedet afhænger af de mennesker, som er en del af de enkelte virksomheder, hvorfor dette ikke direkte kan henføres til størrelsen af virksomheden (Bilag 12, nr. 14). Ovenstående citat understreger dermed også, at kunstig intelligens ikke kun er vigtig for Big Four, men at de mindre revisionsvirksomheder ligeledes kan opleve en sådan efterspørgsel fra deres kunder. Det må derfor også konkluderes, at kundesegmentet ikke alene kan optræde som en barriere for den differentierede udvikling og implementering af kunstig intelligente værktøjer.

4.4.2 Normer forankret i branchen

Gennem de foretagne interviews, er det ikke kun manglende eller varierende ressourcer, som fremstår som en barriere for implementeringen af kunstig intelligens i revisionsbranchen, herunder mere specifikt i revisionshandlingerne. Implicit udtrykkes revisionsbranchen ligeledes som meget konservativ fra informanterne, med en række skrevne såvel som uskrevne

regler, hvilket også opfattes som en afgørende faktor for den nuværende udbredelse. Dette har affødt koden ‘Normer forankret i branchen’ som analyseres i følgende afsnit.

Revisors ansvar nævnes som et af de centrale elementer i den mere konservative tilgang til kunstig intelligens, da revisor netop skal stå til ansvar for dennes konklusion i form af påtegningen, herunder også de værktøjer, som er benyttet til at udlede den dokumentation som danner grundlaget for den endelige konklusion. Det fremgår direkte af lovgivningen og revisionsstandarden, at revisor besidder ansvaret for revisionen således der er en troværdig præsentation af regnskabet, som beskrevet i afsnit 3.1.1. Dette er illustreret i følgende citat:

“Det gør, at vi kan ikke accelerere udviklingen op lige så hurtigt som andre kan, fordi vi skal stå til ansvar for det.”

(Bilag 12, nr. 27)

Som nævnt i afsnit 4.3.1 omhandlende revisors ansvar, skal revisor i et vist omfang besidde en forståelse for værktøjets processer, for at leve op til det nedfældede ansvar. Samtidig er det også den manglende forståelse, som skaber den naturlige bekymring (Bilag 12, nr. 21 og 38), hvorfor et større og bedre kendskab til kunstig intelligens, og specielt de værktøjer som kan bidrage og udføre revisionshandlinger, muligvis vil udvide implementeringen af kunstig intelligens i revisionsbranchen. Manglende forståelse grundet lav gennemsigtighed understøttes ligeledes af Lehner et al. (2022), som en barriere til den manglende implementering, hvilket også er beskrevet i afsnit 3.2.2. Dette er også yderligere forstærket af den generelle holdning om, at genberegning, også benævnt reperformance, er et stærkt redskab til at validere revisionsdokumentationen (Bilag 12, nr. 36), hvilket ikke på samme måde er relevant når materialet er genereret af et kunstig intelligent værktøj, såfremt revisor ikke har forståelse for processerne bag (Bilag 12, nr. 39).

Endvidere begrundes den konservative tilgang i de allerede fastsatte standarder, hvor revisor oftest har tendens til at benytte den gængse og velkendte fremgangsmåde, således der ikke opstår tvivl om, hvorvidt standarderne og lovgivningen følges i revisionsprocessen ved at benytte alternative værktøjer (Bilag 12, nr. 34 og 41). Dermed er revisor sikker på at opfylde revisors ansvar, som beskrevet i afsnit 3.1, på trods af at sådanne værktøjer kunne bidrage til en mere effektiv og retvisende revision. Standarderne er ligeledes også med til at forårsage den langsomme udvikling, grundet de allerede fastsatte rutiner samt kravene til, hvordan

indhentet data må benyttes i revisionshandlingerne (Bilag 12, nr. 23, 28 og 40). Her henvises der ligeledes til det generelle indtog af generativ kunstig intelligens i form af ChatGPT, hvor der som samfund var en gensidig enighed om, at sådanne værktøjer ikke havde en positiv indflydelse på samfundet og dermed blandt andet blev forbudt at bruge i lærings henseender, såsom skoler og universiteter (Baltsen, 2023). Dette var også tilfældet i revisionsbranchen (Bilag 12, nr. 35 og 43), hvilket kun har medvirket til og øget den skeptiske opfattelse af kunstig intelligens, på trods af at dette efterfølgende er blevet modbevist (Syddansk Universitet) og der ligeledes er implementeret lovgivning i form af AI Act., som netop har til formål at imødekomme den gængse skepsis. Hele den konservative tilgang til kunstig intelligens i revisionsbranchen er opsummeret i følgende udsagn:

*“Så vores rolle og hele vores erhverv gør også bare, at vi bliver nødt til at skynde os
langsomt i nogle af de her sammenhænge.”*

(Bilag 13, nr. 29)

Dermed opfattes nuværende lovgivning og standarder som bidragende til den identificerede barriere vedrørende normer i revisionsbranchen, på trods af den forholdsvis nye AI Act., hvilket har bidraget til den konservative opfattelse.

4.4.3 Delkonklusion

Ovenstående afsnit har haft til formål at identificere og klarlægge elementer, som informanterne har oplevet som barriere for selve implementeringen af kunstig intelligens i revisionsbranchen. En af de primære barrierer er omtalt som varierende ressourcer i revisionsvirksomhederne, hvor der blandt informanterne er bred enighed om, at der eksisterer ressource forskelle mellem Big Four og øvrige revisionsvirksomheder i Danmark. Den langsomme implementering kan dog ikke udelukkende begrundes af sådanne forskelle, da informanterne ligeledes nævner mindre bureaukrati i de mindre revisionsvirksomheder, som værende en betydelig faktor til en hurtigere og nemmere implementering af kunstig intelligens, hvilket ikke på samme måde er til stede i de større revisionsvirksomheder. Derudover afhænger det ligeledes også af kundesegmentet i form af den efterspørgsel, revisor oplever fra de enkelte kunder, hvor en række nystartede virksomheder i dag er født med et teknologisk udgangspunkt, hvor der i stigende grad efterspørges nye teknologiske løsninger hos revisor. Endvidere anses den forankret konservative tilgang, som er til stede i branchen, som værende en af de afgørende barrierer for den langsomme implementering, da der generelt har været en negativ opfattelse

og tilbageholdenhed i forhold til kunstig intelligens. Opfattelsen er, at de gældende standarder og lovgivning danner grundlaget for disse normer, da det uanset er revisor, som har det endelige ansvar for revisionen, hvorfor dette også påkræver en grundig forståelse for det indhentede revisionsbevis og den benyttede revisionsdokumentation.

4.5 Tema 4 - Fremtid

Det sidste tema vedrører fremtiden, nærmere bestemt hvordan informanterne anskuer fremtiden med kunstig intelligens i revisors handlinger samt deres refleksioner i forhold til hvordan disse værktøjer udnyttes til deres fulde potentiale. Temaet består af tre koder omhandlende 'Potentiale & risici', 'Samspil' og 'Regulering', som illustreret i følgende figur.

Figur 12: Tema 4 - Fremtid



Kilde: Egen tilvirkning

Undertemaet 'Potentiale & risici' omhandler informanternes direkte refleksioner vedrørende kunstig intelligens, med et primært afsæt i de fordele og ulemper, som informanterne skønner. Tendensen blandt interviewpersonerne har ikke nødvendigvis været sammenfaldende, men i visse tilfælde forskellige, hvorfor undersøgeren i denne forbindelse understreger, at dette udelukkende udgør informanternes refleksioner, baseret på deres kendskab og erfaringer med kunstig intelligens. Derudover omhandler 'Samspil', hvordan de implementerede kunstig intelligente værktøjer skal være kompatible med de allerede benyttede teknologiske værktøjer samt det menneskelige aspekt. Afslutningsvis analyseres temaet 'Regulering', hvilket defineres som de kommende retningslinjer, implementeringen af kunstig intelligens måtte afføde. Dette anskues både som de retningslinjer, de enkelte revisionsvirksomheder opsætter, samt den overordnede, regulerende myndighed.

4.5.1 Potentiale & risici

Gennem de foretagne interviews, har informanterne enten direkte eller indirekte tilkendegivet deres refleksioner vedrørende fordele såvel som ulemper ved implementeringen af kunstig

intelligens til udførelse af revisionshandlinger. Undersøgeren har i denne forbindelse også observeret, at den generelle holdning til kunstig intelligens har været positiv fra de informanter, som netop beskæftiger sig med udviklingen eller implementeringen af sådanne teknologier i revisionsbranchen, hvorimod den adspurgte forsker har forholdt sig overvejende kritisk til emnet. Hvilke fordele og ulemper informanterne har tilkendegivet, præsenteres i de følgende afsnit, og har til formål at introducere læseren for et nuanceret billede af, hvilke konsekvenser kunstig intelligens i revisionsbranchen afføder. Som nævnt i ovenstående afsnit, udgør de omtalte potentialer og risici udelukkende informanternes egne refleksioner, hvorfor der ikke nødvendigvis har været en bredere enighed om de oplyste udsagn. Dog skal det ligeledes bemærkes, at udsagnene er baseret på informanternes dybdegående kendskab til revisionsbranchen, hvorfor disse også tillægges værdi i indeværende afhandling. For nærmere information vedrørende informanterne, henvises der til afsnit 2.2.3.1.

En risiko ved kunstig intelligens, som informanterne alle har omtalt, er den manglende gennemsigtighed (Bilag 13, nr. 24 og 39), men som nævnt i afsnit 4.3, forventes dette imødekommet af revisor såfremt de rette kompetencer besiddes. Ligeledes er det de enkelte revisionsvirksomheders ansvar at udvikle og implementere værktøjer som revisor faktisk kan stole på, samt opsætte retningslinjer for, hvordan sådanne værktøjer skal benyttes i revisionshandlingerne, således revisionsdokumentationen fortsat følger kravene i ISA 230. Forskeren italesætter frygten for, at revisor stoler for meget på de kunstig intelligente værktøjer (Bilag 13, nr. 25), men dette er dog ikke en bekymring som deles af de resterende informanter, da der er en generel forståelse for, at revisionsvirksomhederne opsætter passende foranstaltninger samt bevarer og indlærer den professionelle skepsis, selv når kunstig intelligens bliver en integreret del af revisionsbranchen (Bilag 13, nr. 33). For yderligere omhandlende den professionelle skepsis henvises til analyseafsnittet 4.3.2.

Endvidere risikerer revisor utilsigtet at indføre en afstand mellem revisor og kunden samt revisorerne imellem (Bilag 13, nr. 21), såfremt det tillades at kunstig intelligens overtager en større del af revisors arbejde. I modsætning hertil forventer andre informanter et større kommunikativt behov, for netop at kunne bevare og fuldende revisors ansvar, samt benytte dette som en konkurrencemæssig parameter, når kunstig intelligens i større grad strømliner revisors arbejde på tværs af revisionsvirksomhederne. Dette er også analyseret i afsnit 4.3.3 omhandlende revisors kompetencer. Derudover er et potentiale ved kunstig intelligens også, at den ikke baserer konklusionen på følelser eller tidligere erfaringer, hvorfor den kan forholde

sig mere objektivt til et givent input, dog med det forbehold, at den kan besidde anden forudindtagethed i form af algoritmerne. Dermed vil revisor i større grad undgå at træffe forkerte beslutninger baseret på revisors egne erfaringer (Bilag 13, nr. 34), samt muligvis have en bedre dokumentation der ligger til grund på den endelige beslutning, såfremt der er et passende sammenspil mellem kunstig intelligens og revisors egen skepsis. I forlængelse heraf pointerer informanten fra Deloitte, at kunstig intelligens vil være mennesker overlegne, samt at den førømtalte forudindtagethed i kunstig intelligens i samme omfang kan optræde hos mennesker (Bilag 13, nr. 43). Dette er i modsætning til tidligere omtalt forskning i afsnit 3.3.2, som netop nævner diskrimination og forudindtagethed som én af de risici, der kan opstå ved at benytte kunstig intelligens. For at imødekomme diskrimination og forudindtagethed i kunstig intelligens, skal værktøjet promptes således den ikke, eller kun i meget begrænset omfang, udviser bias. I sådanne henseender betyder det, at revisor, heriblandt eksperterne som udvikler værktøjet, forstår at prompte på en etisk måde, da det netop er hele grundlaget for, at værktøjet fungerer optimalt (Bura et al., 2025). Forskeren stiller ligeledes spørgsmålstejn ved revisors fremtidige rolle, når kunstig intelligens bliver en større del af revisionsbranchen. Dette udtrykkes i følgende udsagn:

“Hvad er egentlig din rolle nu? Før, der kørte du ud og satte dig ind på det der mødelokale og trak tingene ind. Nu har du bare (...) en linje direkte over i kundesystemet, og så trækker du dataene fra. Kan der gå noget tabt der og hvem har ansvaret for det?”

(Bilag 13, nr. 20)

Dette er dog ikke i samme grad en holdning som deles af de resterende informanter, som netop ikke ser det menneskelige aspekt gå tabt, da der blot sker en tilpasning af revisors rolle (Bilag 13, nr. 31). Hvordan det menneskelige aspekt påvirkes af kunstig intelligens, analyseres også nærmere i afsnit 4.5.2. Forskeren nuancerer dog også ovenstående udsagn og påpeger, at revisors rolle udadtil vil forblive den samme, men at der indadtil vil ske en forandring i det arbejde, revisor udfører (Bilag 13, nr. 22), fordi kunstig intelligens vil have overtaget en større del af arbejdet. Forskeren forventer samtidig ikke, at en fuldstændig revolutionering af revisionsbranchen er i sigte, da revisor fortsat vil have samme ansvar og skulle udføre det samme arbejde, men at arbejdet dog delvist udføres af kunstig intelligens (Bilag 13, nr. 23). Informanten fra EY forventer derimod en grundlæggende ændring i måden hvorpå revisor foretager revisionen, når først kunstig intelligens får vundet sit fulde indtog, hvilket til dels bakkes op af informanterne fra PwC og Deloitte, som også benævner dette som en revolution

(Bilag 13, nr. 27, 36 og 42). Informanten fra Deloitte udfordrer også funktionen af statsautoriserede revisorer, som værende mindre relevant, eftersom fremtidens kunstig intelligens ville kunne verificere nogle af de samme ting, hvilket vil være et mere disruptivt event ifølge informanten (Bilag 13, nr. 46). Hertil er holdningen ligeledes blandt de resterende informanter, at revisor i større grad vil udføre handlinger, som skaber større værdi for samfundet som helhed, ved netop at lade kunstig intelligens udføre de mere generelle, rutinemæssige og indledende handlinger (Bilag 13, nr. 26 og 38), hvorfor potentialet unægteligt må antages at være større end de identificerede risici. For at opnå det fulde potentiale ved at implementere kunstig intelligens i revisionshandlingerne, kræver dette samspil med andre faktorer samt etablering af passende retningslinjer. Disse gennemgås i de efterfølgende afsnit.

4.5.2 Samspil

For at kunstig intelligens kan implementeres i revisionsbranchen på den mest hensigtsmæssige og nyttige måde, kræver dette kompatibilitet med den allerede eksisterende teknologi samt fortsat at bevare den menneskelige interaktion med disse værktøjer. Dette er en tendens, som er synliggjort gennem de foretagne interviews, hvorfor koden er opstået som en del af kodningsprocessen. Som omtalt i afsnit 4.2.1, er den nuværende udbredelse begrænset, dog bliver kunstig intelligente værktøjer testet af de store revisionsvirksomheder med hensigt på at implementere disse inden for en kort årrække.

Informanterne underkender ikke vigtigheden af, at de kunstig intelligente værktøjer skal kunne fungere sammen med hele porteføljen af de i forvejen benyttede teknologier, og dermed ikke nødvendigvis skal opfattes som enkeltstående elementer (Bilag 13, nr. 50). Kunstig intelligens kan derfor ikke betegnes som en selvstændig helhed, når sådanne benyttes i revisionshandlingerne, men derimod som en integreret del af en enhed og en kombination af flere teknologier. Ligeledes er formålet med kunstig intelligens at bidrage til en effektivisering, hvilket blandt andet sker ved at introducere et supplerende lag til allerede eksisterende værktøjer i form af kunstig intelligens, hvorfor samspillet mellem kunstig intelligens og andre teknologier er vigtig (Bilag 13, nr. 54). Dette understreges yderligere i følgende citat:

“Det er utroligt svært at sige kunstig intelligens som noget der bare lever i isolation. At det er noget der lever i et større økosystem i form af andre teknologier, men også spiller ind flere steder i processen.”

(Bilag 13, nr. 52)

Dermed handler det ikke blot om at udvikle og implementere kunstig intelligente værktøjer, men i lige så høj grad sikre, at disse faktisk er kompatible med de allerede eksisterende teknologier. Ellers risikerer revisionsvirksomhederne at foretage investeringer, som enten ikke er hensigtsmæssige, kræver yderligere investeringer til tilpasninger eller i værste fald er forgæves.

Afslutningsvis kræver kunstig intelligens også et samspil med det menneskelige aspekt. Sådant samspil er begrundet med, at kunstig intelligens ikke anses som en erstatning til revisors arbejde, men derimod et supplement som skal assistere revisor i at udføre revisionshandlinger (Bilag 13, nr. 53, 58, 61 og 71). Dette understøttes også af andet tidligere forskning, som netop beskriver, at kunstig intelligens muliggør automatisering af opgaver, men kan ligeledes bidrage til at skabe værdi gennem kreativitet og læring fra store datamængder. Nielsen (2024) understreger, at kunstig intelligens ikke skal opfattes som en erstatning af det menneskelige arbejde, men i stedet som en samarbejdspartner som giver revisor tid til at fokusere på de mere komplekse og tidskrævende opgaver. Der henvises til afsnit 4.2.2.3 for nærmere analyse vedrørende kunstig intelligens som assistent til udførelse af revisionshandlinger. Informanten fra EY har en forventning om, at der i fremtiden vil ske en effektivisering ved at benytte kunstig intelligens, som ligeledes mindsker den menneskelige involvering på de områder, hvor det giver mening (Bilag 13, nr. 54), hvilket også implicit bakkes op af de resterende informanter. Områder, hvor den menneskelige involvering forventes at mindskes, omfatter handlinger vedrørende afstemninger og mere generelle automatiserede indledende handlinger, som analyseret i afsnit 4.2.2. Hertil påpeges det dog også, at en række af de handlinger, som forventes at blive udført af kunstig intelligens, omfatter de handlinger, som oftest varetages og outsources til medarbejdere bosiddende i Østeuropa eller Indien (Bilag 13, nr. 64), hvorfor redueringen af den menneskelige involvering i første omgang ikke direkte indebærer revisorer i Danmark. Endvidere understreges det dog, at der fortsat er en forventning om, at det menneskelige aspekt er mindst lige så vigtig som tidligere. Blandt andet nævner informanten fra EY:

“(...) det der behov for at interagere med andre personer, det tror jeg simpelthen aldrig nogensinde falder væk”

(Bilag 13, nr. 59)

Dermed er en af de grundlæggende elementer for en succesfuld implementering af kunstig intelligens i revisionsbranchen sammenspillet med menneskene, som benytter disse værktøjer, da revisor såvel som kunden fortsat vil have behov for at interagere med hinanden. Derudover påpeger informanten fra PwC, at det vil være umuligt at tage mennesket ud af ligningen, når der er tale om kunstig intelligens, ellers er der tvivl om hvorvidt det fortsat vil være muligt at bevare professionel skepsis og god revisorskik som påkrævet af revisorlovens § 16. Dette kommer ligeledes til udtryk hos informanten fra Deloitte, som vurderer en afhængighed af revisors evne til at verificere oplysninger, for at bevare integriteten af regnskabsinformation (Bilag 13, nr. 60 og 72). Med udgangspunkt i dette må det konkluderes, at en hensigtsmæssig implementering af kunstig intelligens kræver et samspil mellem de kunstig intelligente værktøjer, de allerede eksisterende og benyttede teknologier samt revisor, som skal gøre brug af sådanne værktøjer.

4.5.3 Regulering

Som nævnt, omfatter koden 'Regulering' både de interne retningslinjer, som de enkelte revisionsvirksomheder skal opsætte, for at få en korrekt og effektiv implementering og udnyttelse af kunstig intelligens, samt de eksterne retningslinjer fra de lovgivende og standardsættende myndigheder.

På nuværende tidspunkt, omtales automatiserede processer udelukkende i ISA 315, hvor sådanne teknologier godtages til at bistå revisionshandlingerne, men omtales ikke nærmere i de resterende standarder. Det etiske udvalg hos IAASB har dog udformet en rapport omhandlende vejledning til, hvilke overvejelser revisor bør gøre sig, inden kunstig intelligens benyttes i revisionen. Sådanne overvejelser omfatter blandt andet at revisor skal kunne forstå og forklare processerne og det genererede materiale, såfremt det skal benyttes i revisionsdokumentationen. Dette vedrører samtidig også de kompetencer, revisor besidder, for netop at kunne anvende de teknologiske løsninger, hvilket også er analyseret i afsnit 4.3.3. Ligeledes skal revisor også gøre sig overvejelser i form af datafortrolighed, som også nævnt i afsnit 3.3.2 og analyseret i afsnit 4.3.1, hvilket netop omfatter uddelegering og opbevaring af kundespecifikke oplysninger (International Ethics Standards Board for Accountants, 2022). Dette er blot anbefalinger til en vejledning, hvorfor sådanne ikke er indført endnu, men understreger fortsat vigtigheden af, at gældende standarder ligeledes ajourføres, således de følger nutidens udvikling.

I afsnit 4.3.2 omtales vigtigheden af, at de enkelte revisionsvirksomheder formår at opsætte interne retningslinjer, således medarbejderne forstår at benytte de kunstig intelligente værktøjer på passende vis. Dette understreges yderligere i forbindelse med, hvordan revisionsvirksomhederne sikrer en korrekt implementering af disse værktøjer, således disse benyttes til en effektiv revision ved netop at udnytte den kapacitet, kunstig intelligens stiller til rådighed (Bilag 13, nr. 1 og 2). Informanten fra PwC understreger ligeledes vigtigheden i fortsat at bevare gennemsigtigheden, ved altid at notere når materiale er generet ved hjælp af kunstig intelligens (Bilag 13, nr. 10). Således sikres det, at efterfølgende brugere af materialet er bekendt med, hvordan resultatet er fremkommet, hvilket også påkræves af forordningen AI Act. De interne retningslinjer er dog meget afhængige af de enkelte revisionsvirksomheder samt deres tilgang til kunstig intelligens, hvorfor der også vurderes et overordnet behov for regulering på området fra de lovgivende og standardsættende myndigheder.

Den eksterne regulering er derimod sværere at håndtere, da kunstig intelligens er et område som kontinuerligt udvikler sig, hvorfor det ikke vil være muligt at detailregulere revisionsbranchen i denne henseende. Dog er der en fælles opfattelse af, at der er behov for nogle generelle retningslinjer i form af overordnede standarder, som dermed vil kunne bidrage til at regulere området, uden alt for meget unødigt efterfølgende tilpasning (Bilag 13, nr. 3, 5 og 8). Hertil bruges argumentet hvor den gældende lovgivning og standarderne opfattes som barrierer i forhold til den nuværende udbredelse, hvorfor standarderne skal tilpasses for ikke at sætte samme begrænsninger ved at bruge kunstig intelligens i revisors arbejde (Bilag 13, nr. 6 og 12). Som følge af dette, er der samtidig også en gængs opfattelse blandt informanterne om, at revisor ikke vil lave mere end højst nødvendigt, for netop at overholde revisorlovens § 16 om en effektiv og hurtig revision, og dermed leve op til revisors ansvar som nævnt i afsnit 3.1. Dette er analyseret særskilt i afsnit 4.4.2, hvortil der henvises for yderligere. Samtidig er holdningen også, at en ændring af standarderne eller lovgivningen vil påvirke revisors ansvar, dog ikke i en sådan grad, at det nødvendigvis vil revolutionere revisionsbranchen (Bilag 13, nr. 9). Dermed må det forventes, at der som følge af den større implementering af kunstig intelligens i revisionshandlingerne vil ske en opdatering af de gældende standarder og lovgivninger.

4.5.4 Delkonklusion

Gennem temaet 'Fremtid' er det blevet klarlagt, hvordan revisors rolle og funktion, herunder også ansvar, forventes at udvikle sig i den nærmeste fremtid, når kunstig intelligens bliver en

integreret del af revisionshandlingerne. Blandt informanterne er der enighed om, at revisors nuværende rolle tildels udfordres af kunstig intelligens' indtog, men dog vurderes det menneskelige aspekt fortsat at have den største betydning for revisionen, hvor det vurderes, at kunstig intelligens ikke kan overtage udførelsen af revisionshandlingerne selvstændigt. Dette kræver dermed samspil og kompatibilitet mellem revisor og de kunstig intelligente værktøjer, som dermed ikke direkte erstatter revisors arbejde, men i stedet assisterer revisor til en mere effektiv revision. Derudover omtales det potentiale, som kunstig intelligens besidder ligeledes. Dette indebærer eksempelvis, at kunstig intelligens blandt informanterne opfattes som langt overlegent i forhold til de menneskelige begrænsninger, revisor i dag oplever. Sådanne begrænsninger anskues blandt andet som faldende effektivitet, hukommelse og forudindtagethed, hvilket kunstig intelligens ikke besidder, såfremt disse er opsat passende. Dertil opstår der også risici i form af manglende gennemsigtighed, hvor yderligere kompetencer hos revisor kræves, således revisor har en forståelse for det output, som kunstig intelligens generer, såfremt det benyttes i revisionsdokumentationen. Afslutningsvis efterspørger informanterne øget regulering på området, således der opsættes retningslinjer og vejledninger til brugen af kunstig intelligens i revisionshandlingerne, for netop at sikre en korrekt anvendelse. Sådanne retningslinjer kræves både af de standardsættende og lovgivende myndigheder samt hos de enkelte revisionsvirksomheder, således der internt også opsættes konkrete retningslinjer for passende brug af kunstig intelligens.

4.6 Analysens delkonklusion

Gennem den indsamlede empiri er der opstillet fire temaer, som afspejler forskellige konsekvenser af anvendelsen af kunstig intelligens i udførelsesfasen. Gennem den indsamlede empiri og de opstillede koder kommer det til udtryk, at anvendelsen af kunstig intelligens til udførelse af revisionshandling på nuværende tidspunkt er på et minimalt niveau. Revisionsvirksomheder tester forskellige løsninger, men ingen vil påstå dette er fuldt implementeret i organisationen. Dog vurderes potentialet enormt, med eksempler på at kunstig intelligens kan assistere revisor ved substansanalytiske handlinger og detailtest. Kunstig intelligens vil være i stand til at assistere med at indhente eksterne bekræftelser, foretage genberegninger og afstemninger, udtrække bilag og stikprøver samt analysere sammenhænge og udvikling i regnskabsposter. Dette resulterer i højere revisionskvalitet i revisionsbeviset, da der kan foretages flere revisionshandling og opnå højere sikkerhed i revisionsbeviset, samt revisor kan anvende sin tid effektivt på mere komplekse regnskabsmæssige problemer, hvor

kunstig intelligens i mindre grad kan bidrage, som eksempelvis test af ledelsens skøn og estimer, samt forespørgsler til ledelsen.

Revisors ansvar og rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant vurderes ikke at ændre sig udadtil i den nærmeste fremtid. Revisor vil fortsat agere som en vigtig funktion i samfundet til kvalitetssikring af det retvisende billede af regnskaber, hvilket er en funktion kunstig intelligens ikke er udviklet til at kunne varetage endnu. Men i takt med at flere af revisors manuelle og tidskrævende opgaver bliver varetaget af kunstig intelligens, vil revisors arbejdsopgaver forandre sig, hvilket vil kræve nye kompetencer. Revisor vil i højere grad evaluere det genererede arbejde, og dette forudsætter at revisor samtidig skal kunne forstå de underliggende processer og de teknologiske mekanismer. Professionel skepsis og vigtigheden af varetagelse af tavshedspligt og fortrolighed med kundemateriale vurderes i højere grad relevant, hvilket organisationerne skal sikre klare retningslinjer omkring. Der udtrykkes også bekymring omkring den yngre generation af revisorer, hvorledes disse skal indlære professionel skepsis, når materialet primært udarbejdes af kunstig intelligens. Dette vurderes at være virksomhedernes ansvar, hvortil informanterne ikke udtrykker nærmere bekymring om manglende skepsis, men i stedet opfatter det som en del af den almindelige oplæring. Implementeringen af kunstig intelligens i revisionsbranchen har været begrænset, og barrierer til implementering kan henføres til interne såvel som eksterne barrierer. Internt i virksomhederne er der væsentlige forskelle i ressourcer, organisatorisk fleksibilitet samt kundernes efterspørgsel. Herudover forekommer eksterne barrierer som en generel konservativ tilgang i revisionsbranchen, som følge af at denne er præget af standarder og lovgivning, som bremser udviklingen, når disse ikke er opdateret til at imødekomme de nye teknologiske muligheder. Opdatering af standarder og lovgivning vurderes at danne grundlag for en hensigtsmæssig implementering af kunstig intelligens.

Empirien afspejler, at der skal være samspil mellem revisor og kunstig intelligente værktøjer, som skal anses som værende et supplement til revisors arbejde, og at værktøjerne ikke vil udføre revisionshandlinger uden den menneskelige indblanding. Anvendelsen af kunstig intelligens højner effektiviteten, men kræver gennemsigtighed, kompetenceudvikling og retningslinjer internt fra virksomhederne og eksternt fra standardsættende for en ansvarlig og hensigtsmæssig implementering af kunstig intelligens i udførelsesfasen.

5. Diskussion

Følgende afsnit har til formål at diskutere analysens konklusioner, og dermed opnå en fyldestgørende besvarelse af problemformuleringen. Dette indebærer en diskussion omhandlende hvilken indflydelse kunstig intelligens har på revisionshandlingerne, når værktøjerne bliver en integreret del af revisors arbejde, samt hvordan og hvilken påvirkning dette har på revisors rolle.

5.1 Tidsmæssig besparelse

En væsentlig fordel ved implementeringen af kunstig intelligens i udførelsesfasen, som det ligeledes er præsenteret i ovenstående analyse, er den markante tidsmæssige besparelse, revisor kan opnå ved udførelsen af revisionshandling. I de analytiske afsnit er det behandlet, hvordan kunstig intelligens kan agere som assisterende værktøj og varetage de rutineprægede processer og opgaver, som normalt er meget tidskrævende for revisor. Det er argumenteret, særligt i afsnit 4.2.3 og 4.2.4, at øget effektivitet resulterer i øget revisionskvalitet for revisionsbeviset, grundet den nu frigjorte tid og muligheden for at indhente yderligere dokumentation, som styrker tilstrækkeligheden af revisionsbeviset. Dette vil resultere i, at revisor vil opnå større indsigt i mængden af potentiel fejlinformation i regnskabsposten, hvorfor risikoen herfor bliver lavere. Dette medfører, at revisor udfører flere revisionshandling med samme tidsforbrug sammenlignet med tidligere. Denne tendens kommer til udtryk i empirien og er en holdning, der er påset hos alle informanterne, som en positiv følgevirkning af implementeringen af kunstig intelligens. Informanterne er af den overbevisning, at revisors arbejdsopgaver i udførelsesfasen vil ændre sig til at omfatte udførelsen af flere revisionshandling, hvorfor der opnås yderligere bevis og sikkerhed i regnskabsposten, men revisor vil i høj grad også forestå verificeringen af det generede output. Konsekvenser for revisors rolle vil blive nærmere diskuteret i afsnit 5.2.

Ovenstående observationer i empirien leder til en vis skepsis i forhold til hvilket incitament der foreligger til ønsket om at øge tilstrækkeligheden af revisionsbeviset, særligt når tidligere mængde af revisionsbevis førhen er vurderet tilstrækkeligt. Men ved implementeringen af kunstig intelligens i udførelsesfasen opstår ønsket om yderligere revisionsbevis, hvor argumentet ligger i at højne kvaliteten og sikkerheden. Set i forhold til revisionskvalitet, betragtes det som en positiv tendens som alt andet lige vil gavne regnskabsbrugeren, eftersom de nye teknologiske værktøjer giver revisor bedre muligheder for at identificere risici og

afvigelser i form af dataanalyse samt aflæse og afstemme bilag gennem detailrevision. De nye teknologiske værktøjer kan ligeledes være årsagen til, at opfattelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ændrer sig. Opfattelsen kan på sigt ændre sig konkret hos standardsætterne, som følge af opdaterede vejledninger og standarder til de teknologiske muligheder der er tilgængelige. Opfattelsen kan også ændres konkret hos revisionsvirksomhederne, enten som resultat af skærpede krav til revisionsdokumentation, eller på baggrund af tanken om at give højere sikkerhed, uden at standarden kræver det. Hvis flere revisionsvirksomheder følger denne tanke, så vil opfattelsen af tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis ændre sig. Men hvornår går grænsen for, hvad der betragtes som acceptabel mængde fejlinformation i regnskabsposten, når det egentlig bliver muligt med dataanalyseværktøjer og kunstig intelligens at teste alle underliggende posterings, hvorfor behovet for stikprøver bliver overflødig. Standardsætterne kan ikke ignorere potentialet i fuldstændig revision når der findes værktøjer i dag, som gør dette til en potentiel mulighed. Fuldstændig revision vil omfatte, at alle posterings vil blive revideret, som, anset fra et samfundsperspektiv, vil give regnskabsbrugerne fuldstændig sikkerhed i de finansielle oplysninger, men om regnskabsbrugerne i sidste ende oplever mere værdi, vil være den væsentligste faktor.

Tendensen om at udnytte den tilgængelige tid og ressourcer, med henblik på at opnå højere grad af overbevisning om revisionsbevisets karakter, vil medføre en større sikkerhed i den pågældende regnskabspost. Men ifølge revisionsstandarder, indhentes revisionsbevis ikke efter en cost-benefit betragtning, hvor omkostningerne måles op imod resultatet, men derimod indhentes revisionsbevis indtil det vurderes at være tilstrækkeligt og egnet, således revisionsbeviset kan danne grundlag for den endelige konklusion. Her skal det endvidere tydeliggøres, at der ikke foreligger forøgede krav til indhentning af revisionsbevis ved brug af kunstig intelligens, og ej heller forekommer der generelle retningslinjer, om hvornår tilstrækkeligheden på revisionsbevis er opnået. Det har altid være muligt for revisor at øge kvaliteten i revisionsbeviset ved at øge tilstrækkeligheden gennem indhentning af yderligere revisionsbevis. Derfor stilles der spørgsmålstejn ved ovennævnte tendens, eftersom revisor ikke indhenter yderligere revisionsbevis blot fordi teknologien tillader dette på effektiv vis, men kun i tilfælde hvor det vurderes nødvendigt. I forlængelse heraf kan det dog argumenteres, at med den tilgængelige teknologi og dermed også muligheden for at skabe større sikkerhed i regnskabsposten, giver grobund til at standardsætterne skærper kravene til mængden af revisionsbevis, således der opnås højere sikkerhed i regnskabsposterne, uden at revisors arbejdsbyrde kompromitteres. Dette har givet anledning til tvivl om, hvorvidt informanterne

reelt mener revisor kommer til at indhente yderligere revisionsbevis på trods af uændret krav hertil, eller om revisor egentlig er mere interesseret i en økonomisk fordel. Revisor vil ikke have incitament til at udføre flere handlinger, medmindre kravene bliver skærpet eller revisor vurderer at beviset er utilstrækkeligt, hvorfor revisor vil kunne løse opgaver hurtigere, og dermed kunne øge sin profit margin. Det antages, at revisionsvirksomhederne ikke går på kompromis med den faglige kvalitet, men findes muligheden for at udføre revisionshandling mere effektivt ved hjælp af teknologiske værktøjer, så vil revisionsvirksomhederne investere heri. Revisionsvirksomhederne driver forretning og er i stærk konkurrence med andre virksomheder på markedet, hvorfor dette også er i revisionsvirksomhedernes økonomiske interesse at kunne løse revisionsopgaver mere effektivt, og dermed kunne øge profit margin.

Set i forhold til hele revisionsbranchen, vil anvendelse af kunstig intelligens i udførelsesfasen kunne transformere hele forretningsmodellen for revisionsvirksomhederne. Stort set alle revisionsvirksomheder fakturerer deres kunder på baggrund af medgået tid, hvorfor det er på baggrund af de arbejdstimer revisor har anvendt, som faktureres til kunden. Men det vil blive vanskeligt for revisionsbranchen at forsvare og retfærdiggøre at fakturere samme beløb som tidligere, når tidsforbruget er lavere. Denne forretningsmodel vurderes som værende forankret i branchen og tager højde for tidskrævende opgaver, men når opgaverne ikke i samme udstrækning opfattes som tidskrævende, kan dette resultere i en ny måde at vurdere revisors honorar. Det skal bemærkes, at der også vil være omkostninger og investeringer forbundet med implementeringen af kunstig intelligente værktøjer i udførelsesfasen, hvilket kunderne til dels bidrager med at finansiere, men det interessante bliver hvordan revisor kan måle honoraret, når revisors arbejdstid ikke bliver en retvisende faktor for de omkostninger, der er forbundet med revisionen.

5.2 Revisors rolle

Afhandlingens analyse har konkluderet, at revisor ikke bliver overflødig selvom kunstig intelligens overtager en række opgaver. Dette begrundes særligt med, at kunstig intelligens udelukkende vil foretage de revisionshandling, som opfattes som gængse og regelmæssige, hvorfor disse i højere grad kan automatiseres. Revisor vil derimod fortsat skulle udføre de komplekse og krævende handlinger, hvor faglige vurderinger og skepsis skal inddrages. Dette kræves ligeledes af de mindre erfarne medlemmer på revisionsteamet, som tidligere har udført de gængse og monotone handlinger, hvorfor dette afføder nye forventninger til de uerfarne medarbejdere, da sådanne handlinger fortsat skal kunne udføres ordentligt. Men hvordan får

revisionsvirksomhederne indhentet og ansat kompetente medarbejdere, når der pludselig kræves mere af de uerfarne, eller kræver det blot en anden form for oplæring, således de nødvendige kompetencer indlæres hos medarbejderne tidligere. Den professionelle skepsis er ligeledes også en kompetence, som skal indlæres hos unge revisorer samt et emne, som har været diskuteret i tidligere forskning i henhold til kunstig intelligens. Informanterne er enige om, at professionel skepsis uden tvivl kan indlæres, som analyseret i afsnit 4.3.2. Ligeledes skal det også bemærkes, at professionel skepsis altid har været en kompetence, som revisor har skulle tilegne sig i takt med stigende erfarings- og vidensniveau, hvorfor dette uagtet også må gøre sig gældende for nutidens revisorer, selvom kunstig intelligente værktøjer fylder mere i det daglige arbejde. Undersøgeren negligerer samtidig ikke vigtigheden af den professionelle skepsis, men sætter dog spørgsmålstegn ved, hvordan og hvorvidt skepsis faktisk kan tilegnes, når kunstig intelligens udfører en større del af revisionshandlingerne, samt hvilken betydning den professionelle skepsis får, når arbejdet i langt større grad udføres automatisk. Flere kompetencer må ligeledes også resultere i, at der stilles større krav til revisors eksterne uddannelsesforløb, hvor læring om kunstig intelligens også forventes at indgå i større grad. Derudover er det også blevet undersøgeren bekendt, at der blandt informanterne ikke er en forventning eller opfattelse af, at revisor skal være ekspert i brugen af kunstig intelligens, som analyseret i afsnit 4.3.3, men revisor skal i stedet have et grundigt kendskab til værktøjerne. Hvad et grundigt kendskab er, er dog ikke blevet undersøgeren nærmere bekendt i forbindelse med afhandlingens udarbejdelse, hvorfor dette må opfattes som et relativt begreb, der er betinget af konteksten og ligeledes revisors position, dermed implicit også revisors ansvar baseret på rolle i revisionsteamet.

Endvidere omtales transparens som et vigtigt element, hvis implementeringen af kunstig intelligens skal opfattes som succesfuld. Som nævnt i de indledende afsnit, har den teknologiske udvikling accelereret mulighederne for at generere fiktivt indhold, hvilket ikke kun vedrører revisors kunder, men også revisor selv, hvorfor vigtigheden af transparens og information om, hvorvidt materiale er genereret af kunstig intelligens, øges, således den efterfølgende reviewer har forståelse herfor. Som nævnt tidligere, kræver kunstig intelligens også øget kompetencer fra revisor samt øget transparens for værktøjets processer, hvor dette i sammenhæng skal give revisor mulighed for at forstå baggrunden i det udarbejdede materiale. I denne forbindelse sætter undersøgeren spørgsmålstegn ved forventningen om højere transparens, da disse forhold kunne bevirke øget manipulation i revisionsarbejdet, således revisor modtager det ønskede output frem for det faktiske og reelle. Såfremt passende

foranstaltninger er implementeret, må det dog antages, at sådanne forsøg på manipulation hurtigt vil opdages, og dermed ikke vil optræde som en trussel til revisors integritet.

Som analyseret i afsnit 4.5.2, anses kunstig intelligens ikke som en erstatning, men derimod som et supplement i revisors arbejde. Men undersøgeren må fortsat sætte spørgsmålstegn ved et sådant udsagn, da informanterne netop også understreger, at kunstig intelligens i en vis grad vil kunne udføre en række revisionshandlinger bedre end revisor, samt at opfattelsen er, at der ikke nødvendigvis er begrænsninger i de handlinger kunstig intelligens kan udføre, hvis først værktøjet er udviklet til det, hvilket er gennemgået i afsnit 4.2.3. På trods af at revisor fortsat vil skulle udføre de komplekse og krævende handlinger, må det også antages, at kunstig intelligens med tiden, i samme udstrækning som revisors nuværende rolle, vil udføre de komplekse handlinger, da den netop baserer sig på kontinuerlig læring. Dette understøttes også implicit af informanterne, som ikke direkte har omtalt begrænsninger i de handlinger, kunstig intelligens potentielt kan udføre, men i stedet blot har nævnt de handlinger, hvor kunstig intelligens for nuværende har sværere ved at udføre handlingerne fyldestgørende og tilfredsstillende. Dermed må undersøgeren på sigt opfatte kunstig intelligens som værende hurtigere og mere nøjagtig i sammenligning med den fysiske revisor, hvorfor denne i højere grad vil opfylde revisorlovens § 16, og revisor må med tiden blive overflødig. Såfremt kunstig intelligens kan udføre revisionshandlinger i en højere kvalitet end revisor, ved netop også at lave færre fejl, samt være mere effektiv, som analyseret i afsnit 4.2.3 og diskuteret i afsnit 5.1, vil revisors rolle unægteligt ændre sig. Hertil skal det også bemærkes, at afhandlingens analyse baserer sig på informanter, som alle, med undtagelse af én, befinder sig i revisionsbranchen, hvorfor undersøgeren vurderer at informanterne ikke vil udtale eller bekendtgøre, at kunstig intelligens direkte kan erstatte og overtage revisors arbejde. Samtidig har informanterne også incitament til ikke at lade revisor blive overflødig, da de netop selv befinder sig i branchen. Derudover må det dog også antages, at netop disse informanter har et grundlæggende og gennemgående kendskab til, hvordan kunstig intelligens påvirker revisionsbranchen, hvorfor disse udsagn ligeledes må opfattes som sandfærdige.

I lighed med, at der blandt informanterne er enighed om, at revisor ikke bliver overflødig med indtoget af kunstig intelligens, menes revisors ansvar overordnet heller ikke at ændre sig, som analyseret i afsnit 4.3.1. Her nævnes det, at ansvaret først vil ændre sig, når lovgivning og regulering kræver det, men kunstig intelligens må alt andet lige påvirke revisors ansvar, da revisor skal kunne tage ansvar for materiale genereret af kunstig intelligens, som informanterne

har understreget i de foretagne interviews. Dermed er det muligt, at revisors overordnede ansvar ikke ændres førend reguleringen kræver det, men ansvaret favner alligevel bredere end tidligere, hvorfor dette indirekte stiller yderligere krav til revisor. I kontrast hertil er det de enkelte revisionsvirksomheder, som netop har ansvaret for at de kunstig intelligente værktøjer, som implementeres og integreres i revisionshandlingerne, faktisk er pålidelige og faktuelle, hvorfor det overordnede ansvar må antages at være hos revisionsvirksomhederne som helhed, mens det endelige ansvar varetages af underskrivende revisor, såfremt kunstig intelligent materiale benyttes i revisionsdokumentationen. Endvidere omtales tillidsbegrebet også som revisors ansvar at opretholde, hvorfor dette udfordres af kunstig intelligens, da offentligheden skal have tillid til revisor og dennes brug af kunstig intelligens. Omvendt påvirkes offentlighedens synspunkt og tillid til revisor uanset om revisor faktisk benytter kunstig intelligente værktøjer eller ej, da offentlighedens synspunkt afhænger af de forventninger, der er til revisor og dennes arbejde, og ikke nødvendigvis revisors faktiske arbejde. Dermed kan tillidsbegrebet være under udvikling som led i den teknologiske udvikling, uagtet hvorvidt revisor faktisk benytter sådanne teknologier.

6. Konklusion

Følgende afsnit har til formål at præsentere den samlede konklusion til besvarelse af problemformuleringen. Udarbejdelsen af nærværende afhandling tager udgangspunkt i adskillige videnskabsteoretiske og metodiske beslutninger, som definerer den videnskabelige vinkel og præsentation af problemstillingen. Grundlæggende for afhandlingens udformning, er det kritisk realistiske paradigme med et subjektivt epistemologisk synspunkt. Hermed anerkendes det, at afhandlingens empiri og udformning tager afsæt i undersøgerens og informanternes subjektive tilgang til genstandsfeltet. Dette har muliggjort konkret indsigt i informanternes opfattelse og anvendelse af kunstig intelligens til udførelse af revisionshandlinger. Gennem interview med nøje udvalgte informanter, er der opnået klar indsigt i revisionsbranchen som helhed i henhold til implementeringen og integreringen af kunstig intelligens, samt hvordan dette konkret udspiller sig i de enkelte revisions-virksomheder.

Påvirkningen på revisors rolle samt hvordan kunstig intelligens er integreret i udførelsen af revisionshandlinger er undersøgt gennem en tematisk analyse, hvor der er opstået klare fænomener og tendenser i empirien. Revisionsvirksomhederne tester og eksperimenterer i forsøg på at finde en hensigtsmæssig og troværdig løsning, således at dette faktisk bidrager i revisors arbejde samt at kundernes datasikkerhed ikke kompromitteres. Derudover er opfattelsen, at samspillet mellem de nye værktøjer og allerede eksisterende teknologier er essentiel i en succesfuld implementering, da kunstig intelligens skal bidrage til de nuværende processer frem for at revolutionere hele udførelsesfasen. Flere revisionsvirksomheder bruger kunstig intelligente værktøjer, men anvender ikke disse til udførelse af revisionshandlinger på nuværende tidspunkt. Grunden til den nuværende udbredelse skyldes den konservative tilgang og opfattelse, som er forankret i revisionsbranchen, og den nuværende regulering. Endvidere kræver implementeringen af kunstig intelligens omfattende ressourcer, hvorfor indeværende afhandling har fundet incitamentet og udviklingen større hos Big Four. Revisionsvirksomhederne er i en proces, hvor de udvikler og tester forskellige kunstig intelligente værktøjer, der skal assistere revisor ved udførelsen af blandt andet substansanalytiske handlinger og detailtest. Der er ikke fundet tendenser i empirien, der udtrykker, at de kunstig intelligente værktøjer alene kan udføre revisionshandlinger, hvilket til dels skyldes at teknologien ikke er udviklet tilstrækkeligt samt opfattelsen af, at revisor uagtet skal inddrages i udførelsen. Værktøjerne skal anvendes som led i udførelsen af revisionshandlinger, særligt til

at håndtere gængse manuelle processer og gentagne opgaver, som eksempelvis finansafstemninger og udviklingsanalyser. Potentialet for effektivisering af revisors opgaver vurderes enorm, hvilket bevirker, at revisor skal bruge kompetencer på mere komplekse problemstillinger og særligt til at reviewe revisionsbeviset, som er genereret af et kunstig intelligent værktøj. Den øgede effektivitet medfører, at revisor udfører flere revisions-handlinger for at bidrage til højere sikkerhed og kvalitet i revisionsbeviset. Dette kan dog diskuteres, eftersom nuværende lovgivning og regulering ikke kræver øget revisionsbevis ved anvendelsen af kunstig intelligente værktøjer til revisionshandlinger. Endvidere kan det konkluderes, at revisionsbevisets kvalitet forøges, med begrundelse i at kunstig intelligente værktøjer ikke er begrænset af menneskelige faktorer som træthed og forudindtagethed, hvilket mindsker fejl i udførelsen. Dog skal det fremhæves, at kvaliteten er betinget af det input værktøjet tilføres, hvor risiko for systematiske fejl opstår, hvorfor gennemsigtighed bliver en væsentlig faktor. Derudover skaber det væsentlige økonomiske fordele for revisionsvirksomhederne at indhente samme mængde af revisionsbevis væsentligt mere effektivt, hvilket udfordrer den traditionelle faktureringsmetode baseret på medgået tid.

Afslutningsvis kan det konkluderes, at udførelsen af revisionshandlinger bliver markant forandret med implementering af kunstig intelligens, hvilket vil påvirke revisors rolle særligt på opgaveniveau. Revisors opgaver i udførelsesfasen vil forandre sig, hvor revisor i langt lavere grad vil stå for grundarbejdet, men vil forestå verificering og review af det genererede output. Dette vil i højere grad kræve kompetencer, der understøtter evnen til at gennemskue forkerte og fiktivt genererede oplysninger samt dybere forståelse for, hvordan det genererede output er skabt. Revisors professionelle skepsis bliver i høj grad fremhævet til at indtage en mere væsentlig del af revisors arbejde i henhold til review af det kunstig intelligente genererede indhold, med begrundelse i at forkert output kan være så overbevisende, at dette kan være vanskeligt at gennemskue. Herudover fremhæver empirien en klar tendens i relation til problemformuleringen, hvortil opfattelsen er, at revisors overordnede ansvar ikke vil ændre sig som led i integrationen af kunstig intelligens. Der er fortsat behov for revisor til at verificere regnskabsinformation og bidrage til offentlighedens tillid til de offentliggjorte regnskaber. Revisor skal dog også påtage sig ansvaret for det underliggende revisionsbevis, som er genereret af kunstig intelligente værktøjer. Revisors rolle udadtil ændres ikke, men selve udførelsen af revisionshandlingerne vil forandres markant.

7. Litteraturliste

7.1 Revisionsstandarder

- ISA 200 (2016) Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision
- ISA 220 (2020) Quality Management for an Audit of Financial Statements
- ISA 230 (2016) Revisionsdokumentation
- ISA 315 (2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement
- ISA 330 (2016) Revisors reaktion på vurderede risici
- ISA 500 (2016) Revisionsbevis
- ISA 520 (2009) Analytiske handlinger
- ISA 530 (2009) Revision ved brug af stikprøver
- ISQM 1 (2020) Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements

7.2 Lovgivning og forordninger

- Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), LBK nr 206 af 20/02/2025
- Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2023/2854 af 13. december 2023 om harmoniserede regler om fair adgang til og anvendelse af data og om ændring af forordning (EU) 2017/2394 og direktiv (EU) 2020/1828 (dataforordningen)
- Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2024/1689 af 13. juni 2024 om harmoniserede regler for kunstig intelligens og om ændring af forordning (EF) nr. 300/2008, (EU) nr. 167/2013, (EU) nr. 168/2013, (EU) 2018/858, (EU) 2018/1139 og (EU) 2019/2144 samt direktiv 2014/90/EU, (EU) 2016/797 og (EU) 2020/1828 (forordningen om kunstig intelligens)

7.3 Videnskabelige artikler og bøger

- Aarhus Universitet. *Kodning af kvalitative data*. Hentet 20. februar 2025.
<https://metodeguiden.au.dk/kodning-af-kvalitative-data>
- Agergaard, T. (2025). Kunstig intelligens - og kunsten at give en god forklaring.
https://aktueltnaturvidenskab.dk/find-artikel/nyeste-numre/1-2025/kunstig-intelligens-og-kunsten-at-give-en-god-forklaring?utm_source=chatgpt.com
- Almufadda, G., & Almezeini, N. A. (2022). Artificial Intelligence Applications in the Auditing Profession: A Literature Review. *Journal of Emerging Technologies in*

- Accounting*, <https://publications.aaahq.org/jeta/article-abstract/19/2/29/172/Artificial-Intelligence-Applications-in-the?redirectedFrom=fulltext>
- Andersen, C. (27. september 2024). Hvordan tilpasser revisorrollen sig fremtidens udfordringer: Indsigter fra foreningens faglige udvalg. <https://www.fsr.dk/hvordan-tilpasser-revisorrollen-sig-fremtidens-udfordringer-indsigter-fra-foreningens-faglige-udvalg>
- Baltsen, L. B. (21. januar 2023). Den overraskede verden med sin intelligens: Nu forbyder flere af landets universiteter chatrobot til eksaminer. <https://www.dr.dk/nyheder/indland/den-overraskede-verden-med-sin-intelligens-nu-forbyder-flere-af-landets>
- Bolander, T. (2018). Matematiske modeller i kunstig intelligens. *KVANT*. <http://kvant.dk/upload/kv-2018-2/kv-2018-2-kv182bolander.pdf>
- Braun, V., & Clarke, V. (2008). Using thematic analysis in psychology. <https://www.tandfonline.com/doi/epdf/10.1191/1478088706qp063oa?needAccess=true>
- Brinkmann, S., & Tanggaard, L. (2010). *Kvalitative metoder - En grundbog* (3. udgave ed.). Hans Reitzels Forlag.
- Bura, C., Myakala, P. K., & Jonnalagadda, A. K. (2025). Ethical Prompt Engineering: Addressing Bias, Transparency, and Fairness. *International Journal of Research and Analytical Reviews*, 12(1)
- Creswell, J. W., & Creswell, D. J. (2018). *Research Design* (5. udgave.). SAGE Publications Inc.
- Das, S. (2024). *What are the Components of AI?* Ello. Hentet 11. januar 2024. <https://ello.io/components-of-ai/>
- Devlin, J., Chang, M., Lee, K., & Toutanova, K. (2019). BERT: pre-training of deep bidirectional transformers for language understanding. <https://aclanthology.org/N19-1423.pdf>
- Egholm, L. (2014). *Videnskabsteori - Perspektiver på organisationer og samfund* (1. udgave ed.). Hans Reitzels Forlag.
- European Commission. (18. februar 2025). *AI Act*. Hentet 9. April 2025, from <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/regulatory-framework-ai>
- European Parliament. (19. februar 2025). *EU AI Act: first regulation on artificial intelligence*. Hentet 9. april 2025. <https://www.europarl.europa.eu/topics/en/article/20230601STO93804/eu-ai-act-first-regulation-on-artificial-intelligence>

- EY. *EY.ai - a unifying platform*. https://www.ey.com/en_dk/services/ai/platform
- Feuerriegel, S., Hartmann, J., Janiesch, C., & Zschech, P. (2023). Generative AI. <https://link.springer.com/article/10.1007/s12599-023-00834-7>
- Füchsel, K., Gath, P., Langsted, L. B., Skovby, J., & Olsen, P. K. (2017). *Revisor - Regulerings og rapportering* (4. udgave.). Karnov Group.
- GDPR.dk. *Databeskyttelsesforordningen*. Hentet 9. april 2025 <https://gdpr.dk/databeskyttelsesforordningen/>
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2022). *Technology working group final phase 2 report - Insights and recommendations*. IESBA. https://www.ethicsboard.org/focus-areas/technology-working-group-final-phase-2-report-insights-and-recommendations?utm_source=chatgpt.com
- Jonker, A., & Rogers, J. (2024). What is algorithmic bias? https://www.ibm.com/think/topics/algorithmic-bias?utm_source=chatgpt.com
- Kiertzner, L., Lentz, J., & Hassager, A. K. (2021). *Revisors ansvar* (9. udgave). Karnov Group.
- Kokina, J., Blanchette, S., Davenport, T. H., & Pachamanova, D. (2025). Challenges and opportunities for artificial intelligence in auditing: Evidence from the field. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1467089525000107#t0010>
- KPMG. *Generative AI - Chaining the game with KymChat*. Hentet 4. maj 2025 <https://kpmg.com/au/en/home/topics/artificial-intelligence-ai/kymchat-trustworthy-ai.html>
- KPMG. (2024). *AI in financial reporting and audit: Navigating the new era*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/dk/pdf/dk-2024/maj/dk-ai-in-financial-reporting-and-audit-web.pdf>
- LeCun, Y., Bengio, Y., & Hinton, G. (2015). Deep learning. <https://www.nature.com/articles/nature14539>
- Lehner, O. M., Ittonen, K., Silvola, H., & Ström, E. (2022). Artificial intelligence based decision-making in accounting and auditing: ethical challenges and normative thinking. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/aaaj-09-2020-4934/full/html>
- Naqa, I. E., & Murphy, M. J. (2015). *What Is Machine Learning?*. Springer, Cham.
- Nielsen, R. N. (2018). *Videnskabsteori og projektarbejde for erhvervsøkonomer*. Djøf Forlag.
- Nielsen, U. H. (27. september 2024). Kunstig intelligens i rådgivning og revision - Hvad skal du bruge til hvad? <https://www.fsr.dk/kunstig-intelligens-i-raadgivning-og-revision-hvad-skal-du-bruge-til-hvad>

- PricewaterhouseCoopers. (10. april 2025). *Er I klar til at udnytte AI's fulde potentiale?*
Hentet 7. maj 2025. <https://www.pwc.dk/da/services/ai/viden/ai-fulde-potentiale.html>
- Rosenstand, C. (2017). *Digital Disruption - Faretruende og fascinerende forandringer* (1. udgave)). Aalborg Universitetsforlag.
- Samuelson, M., Davidsen, C. M., Sudan, S., & Parker, H. (2019). *Revision i praksis* (2. udgave ed.). Karnov Group.
- Seethamraju, R., & Hecimovic, A. (2022). Adoption of artificial intelligence in auditing: An exploratory study.
<https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/03128962221108440>
- Storgaard, P., & Olesen, J. N. (2022). ISA 315 (ajourført) – Brug af automatiserede værktøjer og metoder, herunder dataanalyse. *Revision Og Regnskabsvæsen*, (nr. 6)
https://www.fsr.dk/Files/Files/Dokumenter/Faglig/Revision/Revision%20og%20erklæringsopgaver/Andet/RR%2006%202022_ISA_315_artikler%20-%204%20Værktøj_metode.pdf
- Swatton, P., & Leblanc, M. (2024). What are deepfakes and how can we detect them?
<https://www.turing.ac.uk/blog/what-are-deepfakes-and-how-can-we-detect-them>
- Syddansk Universitet. *AI - et stort skridt ind i en usikker fremtid*. Hentet 12. maj 2025
<https://www.sdu.dk/da/nyheder/tema/ai>
- Wang, F., Pedrycz, W., Herrera, F., & Su, S. (2020). Fuzzy Logic and Artificial Intelligence: A Special Issue on Emerging Techniques and Their Applications.
<https://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/9274687>

8. Bilagsoversigt

Bilag 1 - Interviewguide

Interviewguide benyttet til foretagelsen af alle interviews. Interviewguiden er semistruktureret, hvilket giver mulighed for uddybende og opklarende spørgsmål. Interviewpersonerne har på forhånd modtaget interviewguiden, således at informanterne har haft mulighed for at gennemgå og blive bekendt med spørgsmålene på forhånd.

Bilag 2 - Transskribering af interview med forsker

Transskribering af interview med forsker.

Bilag 3 - Transskribering af interview med Jan K. Mortensen

Transskribering af interview med Jan K. Mortensen fra Ernst & Young.

Bilag 4 - Transskribering af interview med Per Leslie Jensen

Transskribering af interview med Per Leslie Jensen fra PricewaterhouseCoopers.

Bilag 5 - Transskribering af interview med Christian Lehmann

Transskribering af interview med Christian Lehmann fra Deloitte.

Bilag 6 - Godkendelse af transskribering for interview med forsker

Informanten giver sin accept af transskribering fra bilag 2.

Bilag 7 - Godkendelse af transskribering for interview med Jan K. Mortensen

Informanten fra Ernst & Young giver sin accept af transskribering fra bilag 3.

Bilag 8 - Godkendelse af transskribering for interview med Per Leslie Jensen

Informanten fra PricewaterhouseCoopers giver sin accept af transskribering fra bilag 4.

Bilag 9 - Tilsendelse af transskribering for interview med Christian Lehmann

Informanten fra Deloitte tilsendes transskribering fra bilag 5.

Bilag 10 - Koder tema 1

Oversigt over koder inddelt i undertemaer til tema 1, samt hvilket interview koderne tilhører. Koderne er nummeret i bilaget til brug for henvisning i indeværende afhandling.

Bilag 11 - Koder tema 2

Oversigt over koder inddelt i undertemaer til tema 2, samt hvilket interview koderne tilhører. Koderne er nummeret i bilaget til brug for henvisning i indeværende afhandling.

Bilag 12 - Koder tema 3

Oversigt over koder inddelt i undertemaer til tema 3, samt hvilket interview koderne tilhører. Koderne er nummeret i bilaget til brug for henvisning i indeværende afhandling.

Bilag 13 - Koder tema 4

Oversigt over koder inddelt i undertemaer til tema 4, samt hvilket interview koderne tilhører. Koderne er nummeret i bilaget til brug for henvisning i indeværende afhandling.