



Högskolan Kristianstad
291 88 Kristianstad
044-20 30 00
www.hkr.se

EXAMENSARBETE

Våren 2015

Sektionen för Hälsa och Samhälle
Högskolan Kristianstad

Användandet av manualer i revisionsprocessen

-En studie kring styrning av revisorer

Författare:
Elin Mårtensson
Rebecca Jönsson

Handledare:
Eva Löfstål

Examinator:
Johan Alvehus

Abstrakt

Det finns sedan tidigare mycket forskning kring hur arbetsprocesser blir mer och mer styrda av struktur i form av manualer och regler. Dessa studier har främst studerat strukturens påverkan på professions- och organisationsnivå. I denna studie vill vi istället studera struktur i form av manualer och hur användandet av manualer ser ut i revisionsprocessen för revisorerna. Vi har valt att studera detta då vi sett att det finns en kunskapslucka kring hur användandet av manualer ser ut i revisionsprocessen. Genom vår studie kan vi bidra med nya tankar samt ge en ökad förståelse för vad manualer innebär samt hur de påverkar och styr revisorerna.

Syftet med studien är att öka förståelse för styrning av revisorer med fokus på manualer i revisionsprocessen. Studiens syfte är även att identifiera olika manualer, förklara var och hur de används, av vem, varför de används samt hur de uppfattas av revisorerna. För att kunna beskriva detta har semi-strukturerade intervjuer gjorts med fem auktoriserade revisorer och en revisor. Vi har även observerat hur deras revisionsprogram är uppbyggda för att skapa en större förståelse kring hur revisorerna arbetar med manualer och var de främst förekommer.

I studien har vi analyserat användandet av manualer utifrån att ha beskrivit en teoretisk referensram kring styrning av professionen, dokumentstyrning, manualer samt revisionsprocessens faser.

Resultatet i studien visar att revisorerna är väldigt hårt styrda av manualer i revisionsprocessen. Manualerna finns i olika former och kan uppfattas som ett hjälpmedel då de hjälper revisorerna i deras dokumentation men i vissa fall även som något som kan begränsa i deras professionella arbete. Manualerna måste dock alltid finnas där för att revisorerna ska kunna förhålla sig till olika regler, men de bör omarbetas och effektiviseras menar revisorerna. Studien är relevant då den ger en ökad förståelse för hur revisorerna styrs av manualer i revisionsprocessen.

Nyckelord: Styrning, manualer, uppfattningar, revisionsprocessen

Abstract

A lot of research has been made on the subject structure but they have mainly focused on structure at professional- and organizational levels. In this study we focus on structure in the shape of manuals and how the use of manuals looks like in the audit process. A literature review reveals a gap of knowledge in how the use of manuals looks like in the audit process. The study can here contribute with new thoughts and give an increased understanding in the meaning of manuals and how they affect and control auditors.

The purpose of this thesis is to increase the understanding in how to control auditors, with a focus on the use of manuals in the audit process. The purpose of the thesis is also to identify different types of manuals, explain where and how they are used, by whom, why they are used and how manuals are understood by the auditors. To be able to describe this, semi-structured interviews have been fulfilled with five authorized auditors and one auditor. We have also observed how the auditors' audit program is composed to make a bigger understanding on how the auditors are working with manuals and were they are used.

In the thesis we have analyzed the use of manuals based on the description of a theoretical framework with: control of the profession, the document management and the manuals. We have also analyzed how the audit process is composed.

The results of our thesis indicate that auditors are very tightly controlled by manuals in the audit process. There are manuals in a lot of shapes and they can be understood as a resource because they assist the auditors in their documentation, but in some cases even as something that confines auditors. The manuals have to be there so that they can assist the auditors to be aware of the different rules, but they should be reconstructed and rationalized. This thesis may be useful to shed light on how auditors are controlled by manuals in the audit process.

Keywords: control, manuals, understanding, the audit process

Förord

Hur revisorer arbetar i det dagliga arbetet och hur styrt av manualer arbetet är i revisionsprocessen, gjorde oss intresserade av ämnet, vilket bidrog till vår uppsats. Efter mycket tid och arbete under tio intensiva veckor vill vi nu tacka alla som hjälpt oss på vägen. Speciellt vill vi tacka vår handledare Eva Lövstål som har bidragit med goda råd, konstruktiv kritik samt hjälpt oss in på rätt spår i vår studie. Ett stort tack även till alla de respondenter som ställt upp på intervju och bidragit med ovärderlig information i arbetet.

TACK!

Kristianstad, juni 2015

Elin Mårtensson

Rebecca Jönsson

Innehållsförteckning

1. Inledning	7
1.1. Bakgrund	7
1.2. Problematisering.....	9
1.3. Frågeställning	13
1.4. Syfte	13
1.5. Disposition	13
2. Vetenskaplig metod	15
2.1. Vetenskapligt synsätt, ansats och metod	15
2.2. Litteratursökning	16
3. Teoretisk referensram.....	17
3.1. Styrning av professioner och de professionella.....	17
3.2. Byråkratistyrning kontra klanstyrning	18
3.2.1. Dokumentstyrning.....	19
3.3. Revisionsprocessen	21
3.3.1. Företagsledningens påståenden	22
3.3.2. Bestyrkandeåtgärder	22
3.3.3. Dokumentation	23
3.3.4. Rapportering.....	24
3.4. Undersökningsmodell.....	25
4. Empirisk metod	26
4.1. Forskningsdesign.....	26
4.2. Intervju som datainsamlingsmetod.....	26
4.3. Urval.....	27
4.3.1. Val av intervjupersoner	27
4.3.2. Intervjupersoner	28
4.4. Intervjuteknik	29
4.5. Forskarens roll.....	29
4.6. Analysmetod.....	30
4.7. Reliabilitet och validitet i en kvalitativ studie.....	31
4.8. Etiska beaktande.....	32
5. Empirisk analys	34
5.1. Respondenterna	34
5.2. Revisionsprocessens olika delar.....	35
5.3. Typer av manualer.....	36
5.4. Var och hur används manualer.....	40

5.5. Varför används och hur uppfattas manualer	43
5.6. Summering av kapitlet	45
6. Teoretisk analys.....	46
6.1. Innebörden av manualer	46
6.2. Styrning med manualer	46
6.3. Manualers inverkan på revisorsprofessionen och revisorerna	47
6.4. Bedömningar om att frångå strukturen.....	49
6.5. Summering av kapitlet	50
7. Slutsats.....	51
7.1. Diskussion och slutsats.....	51
7.2. Studiens bidrag.....	52
7.2.1. Teoretiskt bidrag	52
7.2.2. Empiriskt bidrag	53
7.2.3. Praktiskt bidrag	53
7.3. Förslag till vidare forskning	53
8. Litteraturförteckning.....	56
Bilaga 1. Intervjuguide	58
Bilaga 2. Exempel på transkribering	60
Bilaga 3. Exempel på innehållsanalys	61

1. Inledning

I detta kapitel presenteras en inledande bakgrund av ämnet och varför det är intressant att studera. Detta följs sedan av en diskussion samt avgränsning kring ämnet som slutligen kommer mynna ut i en frågeställning och ett syfte. Avslutningsvis presenteras uppsatsens disposition.

1.1. Bakgrund

Trenden mot ökad struktur i revisionens beslutsfattande med hjälp av kvantitativa metoder och väl dokumenterade rutiner har pågått sedan länge och kunde konstateras redan för över 30 år sedan av Stringer (1981, refererat i Smith, Fiedler, Brown och Kestel, 2001). Denna trend är inget unikt inom revisionsbranschen utan är en mer allmän trend som även pågår inom andra branscher, till exempel inom lärarbranschen som Fritzén och Krantz (2011) studerat. Fritzén och Krantz (2011) diskuterar varför det blir mer struktur. De menar att strukturen har ökat för att man ska kunna styra, kontrollera och standardisera olika processer och att detta i sin tur ska minska risker och öka kvalitén inom professionen i fråga. Styrning med hjälp av ökad struktur och det ökade kravet på dokumentation gör även att arbetsprocesserna synliggörs (Fritzén och Krantz, 2011).

En anledning till denna ökade trend är teknikens utveckling. Tekniken har gjort det möjligt att införa mer struktur vilket i sin tur gör det möjligt att styra och dokumentera. Med denna tekniska utveckling har det blivit mer och mer vanligt med datorstödd revisionsmetodik inom revisionsprocessen (Bierstaker, Burnaby och Thibodeau, 2001). Införandet av *International Standards on Auditing* (ISA) i Europa år 2006 har också bidragit till den ökade trenden mot mer struktur. ISA är ett internationellt regelverk och anger hur revisionen ska planeras, genomföras och att allt revisorn gör måste dokumenteras. Då allt revisorerna gör måste dokumenteras krävs också mer struktur (Agevall och Jonnergård, 2007).

Det finns olika typer av struktur som används för att kontrollera och standardisera revisionsprocessen. Struktur kan ta formen som bland annat manualer, regler, och standarder. Manualerna som är en del av den datorstödda metodiken är något som

många revisorer förlitar sig på allt mer och de subjektiva bedömningarna blir allt mer distanserade (Bierstaker *et al*, 2001). De kan uppfattas på många olika sätt och kan vara både handböcker eller checklistor (Adler och Borys, 1996). Manualer kan enligt Cushing och Loebbecke (1986) även kategoriseras i olika grader av struktur. De menar också att det finns ett samband mellan företag med mycket struktur och minskad möjlighet till att använda professionella bedömningar (Cushing och Loebbecke, 1986).

Fördelarna med en mer strukturerad arbetsprocess är många enligt en del forskare (Bierstaker *et al*, 2001; Smith *et al*, 2001; Gheorghe, 2010). Bierstaker *et al* (2001) diskuterar att framtiden är papperslös och menar att struktur underlättar revisorernas arbete. De menar att manualer också hjälper revisorerna att lagra information samt att förhålla sig till alla de regler som finns för revisorer. Gheorghe (2010) anser att ökad användning av manualer leder till en effektivare revisionsprocess. Smith *et al* (2001) menar också att det är positivt att revisorer använder sig av mer manualer då detta ökar effektiviteten, förbättrar kvalitén samt reducerar risken att begå misstag. Agevall och Jonnergård (2007) poängterar att staten inför olika regler, såsom ISA, för att kontrollera och skapa homogenitet inom revisorsprofessionen i stort. De menar att struktur därför är nödvändig för att kunna uppnå homogenitet inom själva professionen. Men hur påverkar detta de professionella i deras dagliga arbete att allt blir mer och mer homogent? Med professionella menas de som har kunskaper som erhållits genom flera års högre utbildning, praktik och träning. I denna studie är de professionella, revisorerna (Evetts, 1999, refererat i Brante, 2005).

Det påpekas också att det finns en del nackdelar med struktur. Agevall och Jonnergård (2007) menar att det ökade kravet på dokumentation medförde radikala omställningar för revisorerna i deras dagliga arbete. Kravet på att allt måste dokumenteras ledde till att allt fler revisionsbyråer införde datorsystem med manualer för att kunna kontrollera processen, vilket i sin tur påverkar de professionellas arbete (Agevall och Jonnergård, 2007). Som nämnts ovan finns det många forskare som menar på att mer manualer leder till ett effektivare arbete (Bierstaker *et al*, 2001; Smith *et al*, 2001; Gheorghe, 2010) dock menar Schroeder, Reinstein och Schwartz (1996) att man inte ska utgå från att mer manualer alltid leder till effektivitet utan att de istället kan försämra kvalitén. Ytterligare en negativ aspekt är att revisorns subjektiva bedömningar påverkas av denna alltmer strukturerade arbetsprocess. Samtidigt finns det en ständig press från kunderna som

anlitar revisorerna att de ska använda sina egna bedömningar. Kunderna vill få ett korrekt material som revisorn inte endast robotaktigt ögnat igenom utan verkligen utifrån sina professionella bedömningar utformat (Smith *et al*, 2001).

En viktig aspekt är också att strukturen används på ett lämpligt sätt. Bierstaker *et al* (2001) diskuterar att kunskapen hos de anställda angående hur manualerna ska användas är viktig. De anställda måste kontinuerligt uppdatera sin kunskap för att arbetet ska bli effektivt. Braun och Davis (2003) menar också på att det finns begränsningar i revisorernas kompetens kring olika datorbaserade program med manualer som de använder, vilket leder till att införandet av mer manualer kanske inte alltid leder till att arbetet blir mer effektivt.

Utifrån detta kan man se att struktur kan uppfattas och uttryckas på väldigt olika sätt. I denna studie ligger fokuset på manualer som en del av strukturen. Studien kommer undersöka hur de professionella – i detta fall revisorerna – styrs av användandet av manualer samt vad manualerna innebär i revisionsprocessen.

1.2. Problematisering

Tidigare forskning inom struktur har främst studerats på professions- och organisationsnivå (Agevall och Jonnergård, 2007; Fritzén och Krantz, 2011). Ett exempel på forskning inom struktur på professions- och organisationsnivå är Agevall och Jonnergård (2007) studie där de utgår från hur införandet av ISA har gjort att kravet på dokumentering inom revisionsbranschen har ökat och hur detta påverkat professionen. Även Fritzén och Krantz (2011) har studerat struktur på professions- och organisationsnivå och menar att ökad struktur och dokumentering inte är något som är unikt inom ramen för revisionsbranschen utan förekommer inom flera branscher. Fritzén och Krantz (2011) diskuterar hur lärarprofessionen blir mer och mer styrd av dokument. De menar att man vill styra för att skapa kontroll över lärarna samt att deras arbetsprocess ska kunna följas med hjälp av det ökade kravet på dokumentering. I denna studie vill vi studera hur revisorerna, styrs av användandet av manualer med utgångspunkt i revisionsprocessen. Här kan vi bidra med ökad kunskap då vi vill fånga revisorernas egna tankar och uppfattningar kring revisionsprocessen för att se hur pass styrda de är.

Forskning inom struktur har främst varit inom ramen av ”structure” kontra ”judgement”, där manualer är en del av ”structure” (Dirsmith, 1991, refererat i Smith *et al.*, 2001). Broberg (2013) menar att manualer är vanliga strukturella verktyg inom revisionen men det finns ändå frågetecken om vad en manual verkligen innebär och hur den används. Cushing & Loebbecke (1986) diskuterar struktur genom att hävda att struktur är olika typer av manualer. Det kan vara interna kontrollfrågeformulär, mjukvaror, finansiella analyser inom teknik eller checklistor. De menar också att mindre egna omdömen i revisionsprocessen och mer struktur beror på konkurrens inom professionen samt tidspressen. Detta då det blir svårare att anpassa sig till den enskilda situationen. Scriven (2007, refererat i Martz, 2010) menar att användningen av checklistor minskar risken att glömma granska relevanta aspekter i revisionen. Han påpekar även att trovärdigheten och tillförlitligheten av en utvärdering ökar genom användandet av checklistor. Checklistor kan användas till att hantera stora mängder kunskap vilket gör att de effektiviserar utvärderingsarbetet för revisorerna (Martz, 2010). Det finns dock en del negativa konsekvenser av en dåligt utformat eller tillämpad checklista som kan leda till myopia-problem, alltså kortsiktigt tänkande (Scriven, 2007, refererat i Martz, 2010).

Ytterligare forskning inom struktur i revisionsprocessen har fokuserat på hur detta påverkar professionen och dess legitimitet (Brante, 2005; Wallerstedt, 2009; Agevall och Jonnergård, 2007). Professionens status är något som diskuterats under en längre tid då intresset kring kunskapssamhälle och expertsamhälle har ökat och professioner sägs vara bärare av dessa expertkunskaper (Brante, 2005). Detta är något som även Evetts (1999, refererat i Brante, 2005) menar då hon påpekar bland annat att profession som ett yrke är kunskapsbaserad. Med kunskapsbaserat innebär att kunskapen är erhållen genom flera års högre utbildning, praktik och träning. Johnson (1972, refererat i Brante, 2005) menar att revisorsbranschen är en profession då man anses ha kunskaps- och yrkesmonopol på yrkesrollen. Öhman och Wallerstedt (2012) diskuterar hur revisorsprofessionen i Sverige har växt fram genom skapandet av legitimitet. Han menar att det finns ett samband mellan revisionsregler och utvecklandet av revisorsprofessionen.

Agevall och Jonnergård (2007) och Brante (2005) menar att när en profession förlorar sin legitimitet så påverkar det även de professionella. En professionell revisor måste alltid kunna göra egna professionella bedömningar och använda sin kunskap. Sedan införandet av ISA har detta begränsats. Revisorerna fokuserar istället mer på att följa ISA än att använda sina egna bedömningar (Agevall och Jonnergård, 2007; Brante, 2005).

Tidigare forskning har även fokuserat på hur storlek på byråerna har spelat roll för hur revisionsprocessen och revisorerna påverkats av strukturen. De har visats att större revisionsbyråer lägger ner avsevärt mycket tid på att utveckla manualer som används för att effektivisera revisionsarbetet (Cushing och Loebbecke, 1986). De utvecklar sina egna datorsystem för att kontrollera all dokumentation. Stora revisionsbyråer kan dock även använda sig av Audit Control Language (ACL) eller Interactive Data Extraction and Analysis (IDEA), som är färdigutvecklade revisionsprogram (Bierstaker *et al*, 2001). Bierstaker *et al* (2001) studerar även små revisionsbyråer och påpekar att i nuläget kan man se att deras primära mål är att investera i färdiga revisionsprogram och manualer. Följer man inte med i denna utveckling som en liten revisionsbyrå kommer man bli för ineffektiv för att kunna konkurrera med större byråer. Dock så begränsas de små revisionsbyråernas möjligheter då de har begränsat med finansiella resurser (Bierstaker *et al*, 2001).

Öhman, Häckner, Jansson och Tschudi (2006) studerar närmare hur struktur påverkar de professionella revisorerna i Sverige. I Sverige tror man på självreglering inom revisionsyrket. Öhman *et al* (2006) noterar att i Sverige skiljer det sig åt i revisionsarbetet om man jämför med till exempel USA. Man gör inte endast revision på företagets finansiella information utan revisorn måste även granska verkställande direktörs och styrelsens administrativa arbete. Revisorerna har enligt svensk lag skyldighet att rapportera om de hittar något som är det minsta misstänksamt. I Sverige måste man idag även förhålla sig till de internationella reglerna *International Financial Reporting Standards* (IFRS) och ISA. Det har varit mycket kritik kring Sveriges självreglerande system och sagts att det behövs mer tydliga regler och struktur men detta är något som det fortfarande finns delade åsikter kring (Öhman *et al*, 2006).

Det finns även forskning inom styrningen och dess påverkan på de professionella. Adler och Borys (1996) fokuserar på att det finns olika sätt att uppfatta styrinstrumenten på. Styrinstrument är i detta fall inom ramen för dokumentstyrning och styrning med hjälp av manualer. De diskuterar vidare om hur allt blir mer formaliserat inom byråkratin och de menar att det finns två olika typer av formalisering; ”enabling” och ”coersive”. Formalisering kan möjliggöra till förbättring hos de anställda så att de kan hantera deras uppgifter eller funktioner på ett bättre sätt. Överordnade försöker genom formalisering även att styra de professionella mot att agera enligt deras intresse. Detta är vad som pågår inom revisorsprofessionen där staten inför ISA för att styra revisorerna i deras arbete. Adler och Borys (1996) diskuterar att det finns två konflikter inom byråkratin och dess påverkan på de professionella. De som menar att detta är negativt (coersive) anser att styrning inom byråkratin begränsar det kreativa tänkandet, främjar missnöjdhet samt gör att motivationen försvinner. De som anser att det är positivt (enabling) med styrning inom byråkratin menar på att detta möjliggör formalisering och leder till vägledning, klargjort ansvar samt reducering av stress som gör att de anställda känner sig mer effektiva (Adler och Borys, 1996).

Adler och Borys (1996) diskuterar manualers användningsområden och menar att detta kan se väldigt olika ut. Det finns olika typer av dokument och de används på olika sätt. Adler och Borys (1996) tar upp två exempel. Inom industrin är det väldigt vanligt att använda sig av handböcker som ett sätt att styra med. I företag där man utvecklar produkter och där det är vanligt med mer professionella är det däremot mer viktigt att använda sig av dokument i form av manualer för att kunna dokumentera varje steg i processen. Studerar man själva revisionsprocessen så menar Carrington (2010a) att manualer främst används i dokumenteringsdelen.

Forskning inom struktur och dess konsekvenser finns det sedan tidigare mycket forskning kring men det finns en kunskapslucka kring hur användandet av manualer ser ut i revisionsprocessen. Det är här vi ser att vi kan bidra till studien genom att ge en ökad förståelse för vad manualer innebär samt hur de påverkar och styr revisorerna i revisionsprocessen.

1.3. Frågeställning

Hur styrs revisorerna av manualer i revisionsprocessen och vilken roll spelar manualer i deras arbete?

1.4. Syfte

Syftet med studien är att öka förståelsen kring styrning av revisorer med fokus på manualer i revisionsprocessen. Studiens syfte är även att identifiera olika manualer, förklara var och hur de används, av vem, varför de används samt hur de uppfattas av revisorerna.

1.5. Disposition

Nedan presenteras uppsatsens disposition och de olika kapitlens innehåll och uppbyggnad:

Kapitel 1: Inledning

I detta kapitel presenteras en inledande bakgrund av ämnet och varför det är intressant att studera. Detta följs sedan av en diskussion samt avgränsning kring ämnet som slutligen kommer mynna ut i en frågeställning och ett syfte. Avslutningsvis presenteras uppsatsens disposition.

Kapitel 2: Vetenskaplig metod

I detta kapitel kommer studiens vetenskapliga synsätt, ansats och metod att motiveras följt av en presentation av teorins struktur. I den avslutande delen kommer litteratursökningen att beskrivas.

Kapitel 3: Teoretisk referensram

I detta kapitel kommer den tillämpade teorin att presenteras. Först kommer styrningen av revisorsprofessionen att beskrivas följt av en teoretisk beskrivning av styrning. Vidare kommer sedan en beskrivning av revisionsprocessen. Slutligen kommer kapitlet

avslutas med en undersökningsmodell som bygger på teorin i detta kapitel. Modellen kommer sedan att testas mot det empiriska materialet i kapitel 5.

Kapitel 4: Empirisk metod

I detta kapitel kommer forskningsdesign, datainsamlingsmetod och urval att presenteras. Därefter kommer en beskrivning av intervjuteknik, forskarens roll i studien, vilka analysmetoder som använts, studiens validitet och reliabilitet samt etiska beaktanden vid datainsamlingen.

Kapitel 5: Empirisk analys

I detta kapitel kommer det empiriska materialet som insamlats genom intervjuer att analyseras och kopplas till syftet i studien. Först kommer respondenterna att presenteras och sedan kommer deras syn på hur en revisionsprocess är uppbyggd att analyseras. Slutligen kommer olika manualer att diskuteras följt av en diskussion kring manualernas användningsområden samt hur de uppfattas.

Kapitel 6: Teoretisk analys

I detta kapitel kommer empirin att analyseras utifrån ett mer teoretiskt perspektiv med grund i vår teoretiska referensram. Först kommer empirin att analyseras utifrån ett styrperspektiv för att sedan gå in och analysera empirin utifrån professionens synpunkt. Slutligen kommer det diskuteras huruvida man kan göra bedömningar om att frågå strukturen eller inte.

Kapitel 7: Slutsats

I detta kapitel kommer våra slutsatser att presenteras följt av vårt teoretiska-, empiriska och praktiska bidrag med studien. Slutligen kommer förslag till vidare forskning att presenteras.

2. Vetenskaplig metod

I detta kapitel kommer studiens vetenskapliga synsätt, ansats och metod att motiveras följt av en presentation av teorins struktur. I den avslutande delen kommer litteratursökningen att beskrivas.

2.1. Vetenskapligt synsätt, ansats och metod

Studien har utgått ifrån ett hermeneutiskt synsätt då vi i studien vill skapa djupare förståelse för hur revisorerna styrs av användandet av manualer i revisionsprocessen. Hermeneutiken är humanistisk och betonar kunskapens relativitet. Fokuset i en hermeneutisk studie är på tolkande av empiri, till skillnad från ett positivistiskt synsätt som fokuserar på att försöka förklara olika samband. Den kvalitativa forskningen har sina rötter i hermeneutiken och därför går dessa två hand i hand (Bjereld, Demker och Hinnfors, 2009). Kvalitativ forskning benämns oftast även som tolkande forskning. Med detta menas att man ska utveckla den tolknings repertoar som finns inom vetenskapen (Alvehus, 2013). Det som har tolkats i denna studie är empirin om hur revisorerna själva uppfattar användandet av manualerna i revisionsprocessen och detta har sedan analyserats baserat på hur vi kodat och tolkat empirin.

En studie som utgår från hermeneutiken är som sagt tolkande vilket innebär att forskarens egna erfarenheter alltid blir närvarande (Alvehus, 2013). Detta har beaktats i analysen då empirin har detaljeras hur den insamlats. Dock är materialet i studien inte helt objektivt då vi utgått ifrån våra tolkningar och reflektioner kring hur användandet av manualer ser ut i revisionsprocessen och hur det uppfattas av revisorerna själva.

Studien utgår från en abduktiv ansats. I abduktion ligger fokuset på att man växlar mellan empiriska och teoretiska reflektioner i sin forskning (Alvehus, 2013). En abduktiv ansats har använts då vi först utgick från teoridelen där begrepp som revisionsprocess och styrning av professionen identifierades. Sedan genomfördes sex semi-strukturerade intervjuer där olika teman kunde utläsas. Utifrån dessa teman byggde vi sedan analysdelen och kopplade tillbaka till den teori vi utgått ifrån.

De teorier som har använts samt den undersökningsmodell som utvecklats i teoriavsnittet nedan bygger på att öka förståelsen och innebörden kring manualer samt

hur de styr revisorerna. Syftet med studien är att öka förståelsen kring hur revisorer styrs av manualer i revisionsprocessen. För detta lämpar sig en kvalitativ metod då det handlar om att utforska och skapa förståelse för något (Denscombe, 2009). Då studien har ett hermeneutiskt tillvägagångssätt har studiens resultat grundat sig på tolkandet av empirin som insamlats. Teorin som använts för att utforska vårt ämne är vetenskaplig teori kring revisionsprocessen och dess olika delar, professionen och styrning med hjälp av struktur.

2.2. Litteratursökning

En relevant och tillförlitlig teoretisk referensram har byggts upp genom användandet av vetenskapliga artiklar. De vetenskapliga artiklarna har tagits från sökmotorerna: *Summon* och *Google Scholar*. Vid valet av de vetenskapliga artiklarna har hänsyn tagits till artiklarnas relevans i förhållande till ämnet och publiceringsår. Artiklarnas publiceringsår är väldigt blandade för att kunna jämföra hur olika forskare sett på ämnet under en längre tid. Artiklarna är allt från 80-talet till 00-talet. Detta då vi fokuserar på manualerna som är något som ändras över tid (Bierstaker *et al*, 2001). Även en del artiklar som är välkända inom fältet men som då är lite äldre har beaktats då dessa är återkommande källor i de nyare artiklarna. Artiklar är hämtade från mestadels journalen *Managerial Auditing Journal* då fokus har varit på revision, till exempel artiklar av Bierstaker (2001), Braun *et al* (2003) och Smith *et al* (2001). Sökord som används vid sökandet efter de vetenskapliga artiklarna har främst varit; structure versus judgement, management control, documentation och profession. Tidigare artiklar som vi använt oss av har främst utgått från en kvantitativ metod och försökt hitta olika samband mellan struktur och bedömningar.

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel kommer den tillämpade teorin att presenteras. Först kommer styrningen av revisorsprofessionen att beskrivas följt av en teoretisk beskrivning av styrning. Vidare kommer sedan en beskrivning av revisionsprocessen. Slutligen kommer kapitlet avslutas med en undersökningsmodell som bygger på teorin i detta kapitel. Modellen kommer sedan att testas mot det empiriska materialet i kapitel 5.

3.1. Styrning av professioner och de professionella

Professionens status är något som diskuterats under en längre tid (Brante, 2005). Carrington (2010b) menar att forskning kring professionalism visar att varje profession har unik kunskap som de har äganderätt på. Den unika kunskapen är inte kopieringsbar om det är en stark profession. I en profession handlar det om den professionelles unika kunskap och att denne ska kunna använda sig av kunskapen för att skilja sig från andra professionella inom andra professioner. Han anser vidare att inom revisorsprofessionen är detta kunskapsmonopol svårt att identifiera. Carrington (2010b) menar att på grund av att det är svårt att visa kunskapsmonopol inom revisorsprofessionen så blir det professionella beteendet hos revisorerna istället mycket viktigare.

Wallerstedt (2009) i sin tur menar att en profession uppnår legitimitet om dess värderingar överensstämmer med samhällets värderingar. Professionen försvarar sin legitimitet genom att hävda att deras kunskap är unik, inte går att kopiera samt inte kan förstås av personer utanför professionen. Öhman och Wallerstedt (2012) poängterar att införandet av mer regler inom revisorsbranschen påverkar professionens legitimitet. Då mer regler gör så att det krävs mer kunskap för att kunna bli revisor leder detta till att revisorer besitter allt mer unik kunskap. Agevall och Jonnergård (2007) menar dock motsatsen, att en konsekvens av manualerna är att professionen förlorar mer och mer legitimitet desto mer regelstyrt revisionsprocessen blir då revisorernas egna bedömningar försvinner.

Enligt Evetts (2013) så ändras professionalismen ständigt. Detta beror delvis på den ökade byråkratiska kontrollen över arbetsprocessen. Nya regler, policys och samhällspåtryckningar leder också till att professionen ändras. Där tillit, öppenhet och

ansvarskyldigheter måste uppvisas ökar regelstyrning, revision och beskattning. Statens roll i det hela har varit den främsta då de har beviljat legitimitet genom att licensiera olika professioner samt genom att införa olika standarder och regler (Evetts, 2013). Detta är vad som hänt inom revisorsprofessionen sedan införandet av ISA och har gjort att revisorerna blir allt mer styrda i sin arbetsprocess (Agevall och Jonnergård, 2007).

3.2. Byråkratistyrning kontra klanstyrning

Olika situationer kräver olika styrformer. Ouchi (1980) lyfter fram tre olika sätt att styra en verksamhet på. Dessa är marknads-, byråkratisk- och klanstyrning. Byråkratisk styrning innebär att en överordnad makt styr genom regler. I en byråkratisk organisation finns det olika hierarkier av övervakning som bygger på sociala överenskommelser och som hjälper till att utvärdera organisationen samt ge direktiv löpande. För att behålla kontrollen i en sådan hierarki krävs regler och kriterier. Det handlar helt enkelt om att ledningen vill styra och kontrollera sina anställda så att reglerna följs och målen nås (Ouchi, 1980).

I en byråkrati fokuserar man alltid på den överordnandes vinning och inte på egenintresset. Reglerna i en byråkrati är till för att styra vilket gör att information inte behövs på samma sätt som inom marknadsstyrning. Marknadsstyrning innebär att marknaden styr utifrån utbud och efterfråga (Ouchi, 1980). Klanstyrning däremot är enligt Ouchi (1980) när man istället för regler sätter upp olika normer som man måste följa inom organisationen. Inom klanstyrning ligger fokusen även på kulturella värderingar och förväntningar som används för att nå ett visst mål. För att klanstyrning ska vara effektiv krävs att medlemmarna är sammansvetsade och nästan blir som en familj. Då medlemmarna har liknande utbildning och träning kommer de troligtvis ha liknande normer och på så vis blir denna styrform effektiv. I klanstyrning väljer man medvetet ut liknande personer som passar in i organisationen (Ouchi, 1980). När uppgifter är unika, helt integrerade eller mångtydiga så misslyckas även en byråkratisk styrning oftast. Under ett sådant förhållande blir det omöjligt att värdera värdet individerna bidrar med. Ouchi (1980) menar också att alla de olika styrformerna finns representerade på något sätt inom varje organisation men i olika grader. Det finns alltså inga rena byråkratiska styrningar eller rena klanstyrningar (Ouchi, 1980).

Agevall och Jonnergård (2007) menar att när man utgår från byråkratistyrning och styr med regler så försvinner den unika kunskap som varje profession har vilket i sin tur leder till att de professionellas egna bedömningar försvinner. Utifrån Ouchis (1980) beskrivning av klanstyrning kan man se att denna styrform lämpar sig bättre när det kommer till styrning av en profession, då det i en profession handlar mycket om att göra olika bedömningar och att använda sin unika kunskap. Den byråkratiska styrningen som främst begränsar när det kommer till att styra professionella finns ändå alltid där (Agevall och Jonnergård, 2007). Som Ouchi (1980) poängterar så finns det inga rena byråkratistyrningar eller klanstyrningar utan det finns en del av de båda inom alla organisationer, därmed likväl inom revisionsbranschen.

Merchant och Van der Stede (2012) diskuterar kulturstyrning som kan liknas med Ouchis (1980) beskrivning av klanstyrning. Merchant och Van der Stede (2012) menar att man med hjälp av kulturstyrning styr människor genom normer och värderingar som får en direkt inverkan på deras beteende och handlingar. Malmi och Brown (2008) diskuterar också klan- och kulturstyrning och påpekar att fokuset är på hur de anställda påverkas av socialiseringen inom företaget och hur detta i sin tur påverkar deras värderingar (Malmi och Brown, 2008). Detta är ytterligare ett argument för att denna styrform lämpar sig vid styrning av professionella samt i detta fall även styrning av revisorerna i revisionsprocessen.

3.2.1. Dokumentstyrning

Inom revisionsprocessen krävs det mycket struktur och dokumentation sedan ISA infördes år 2006. Begreppet dokumentstyrning uppmärksammades då inom forskning kring revisionsprocessen (Agevall och Jonnergård, 2007). Dokumentstyrning, som kan ses som en del av den byråkratiska styrningen som Ouchi (1980) diskuterar, innebär att man styr med hjälp av till exempel manualer och regler (Agevall och Jonnergård, 2007). Dokumentstyrning har gjort att man kan följa hela revisionsprocessen steg för steg och på så vis kan man kontrollera och styra revisorerna på ett helt annat sätt än vad som tidigare var möjligt (Fritzén och Krantz, 2011). Fritzén och Krantz (2011) diskuterar hur utvecklingen mot mer dokumentstyrning leder till mer fokus på tillförlitlighet. Man vill uppnå mer tillförlitlighet på materialet, därför begränsar man de anställdas möjlighet till att använda sina egna bedömningar genom en mer strukturstyrd arbetsprocess.

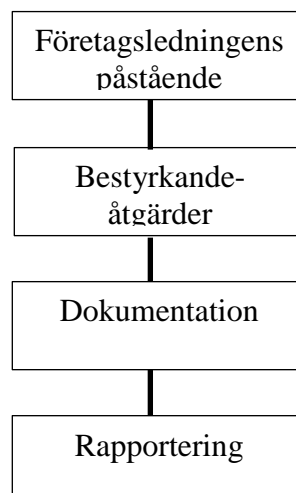
Merchant och Van der Stede (2012) diskuterar hur man undviker kontrollproblem och menar att dokumentstyrning är ett sätt att göra det på. Genom att automatisera en process med hjälp av datorsystem eller dokument så minskar riskerna för att något ska bli fel och processen blir mer effektiv. Användandet av dokument leder också till att de överordnade som styr får mer kontroll (Merchant och Van der Stede, 2012). Det är med hjälp av dokumentstyrningen som man försöker styra revisorerna mot en mer homogen revisionsprocess (Agevall och Jonnergård, 2007).

Dokumentstyrning finns, som nämnts ovan, i olika former. Manualer är en form av dokumentstyrning och kan kategoriseras så som: mycket strukturerade, semi-strukturerade, delvis strukturerade och ostrukturerade (Cushing och Loebbecke, 1986). Fritzén och Krantz (2011) är inne på samma spår och diskuterar hur användandet av manualer är ett sätt att styra med. Överordnade inför manualer för att kunna kontrollera sina underordnade och se till så att de agerar utifrån deras preferenser. I revisionsprocessen implementeras olika regler för revisorerna som leder till att de överordnade inför manualer för att revisorerna ska kunna förhålla sig till reglerna. Manualerna används inte endast för att styra utan även för att kontrollera och standardisera. Man gör detta för att minska riskerna att något blir fel samt för att öka kvalitén inom professionen (Fritzén och Krantz, 2011). Sibbald, Bruin och Van Merrienboer (2013) menar att manualerna används som ett styrinstrument för att minska risken att begå misstag. De används också för att få bort den kognitiva påverkan på materialet som studeras. Trots att manualerna reducerar de egna bedömningarnas påverkan så kommer de alltid finnas en viss del av materialet som påverkas av de egna bedömningarna. Detta i sin tur leder till att misstag kommer att begås och olika bedömningar att göras (Sibbald *et al*, 2013).

Sibbald *et al* (2013) påpekar att risken med att förlita sig allt för mycket på manualerna uppstår vid dokumentstyrning. Även om manualer skulle leda till ökad prestation hos revisorerna så är det inte säkert att det blir mer effektivt och definitivt inte att det ökar kvalitén i revisionen (Sibbald *et al*, 2013). Bosk, Dixon-Woods, Goeschel och Pronovost (2009) menar att manualer är en distraktion från hur kvalitét på arbetet verkligen uppnås. Manualer är enligt Bosk *et al* (2009) bra att använda sig av när man vill styra anställda och se till så att arbetet blir gjort på ett visst sätt. Manualer vägleder också om vad som ska göras och underlättar i arbetsprocessen (Bosk *et al*, 2009).

3.3. Revisionsprocessen

I revisionsprocessen förekommer användandet av manualer då man vill styra, kontrollera och standardisera processen (Bierstaker *et al*, 2001). Carrington (2010a) beskriver revisionsprocessen utifrån en modell (se figur 1) som består av fyra delar: *företagsledningens påståenden*, *revisorns bestyrkandeåtgärder*, *dokumentation* samt *rapportering*. Han menar att revisionsprocessen skapar försäkran och komfort. Försäkran innebär att ägare och ledning ofta är två skilda personer och man vill då försäkra sig om att ledningen agerar i ägarens intresse. Komfort däremot syftar till att ge trygg information till bland annat investerare. Det första steget i revisionsprocessen, som handlar om företagsledningens påståenden, innebär att revisorn först och främst måste bestyrka deras påstående. För att revisorn ska kunna bestyrka deras påstående måste de utföra olika bestyrkandeåtgärder som är steg nummer två i Carringtons (2010a) modell. Dessa bestyrkandeåtgärder måste i sin tur dokumenteras. Det sista steget i Carringtons (2010a) modell är att revisorn ska sammanställa dennes slutsatser i en revisionsberättelse. Inom dessa fyra delar menar Carrington (2010a) att det krävs olika mycket struktur och professionella bedömningar.



Figur 1. Revisionsprocessen

(Modell från: Carrington, T, *Revision*, s. 41, 2010a).

3.3.1. Företagsledningens påståenden

I den första delen där det handlar om företagsledningens påståenden som ska granskas med hjälp av bestyrkandeåtgärderna menar Carrington (2010a) att det krävs mycket egna bedömningar. Revisorn ska avgöra hur pålitliga företagsledningens påståenden är och då krävs det att olika bedömningar görs. Företagsledningens påståenden är de som direkt eller underförstått kommer till uttryck i årsredovisningen. Dessa kan till exempel vara: existens, fullständighet, värdering eller mätning av olika tillgångar och skulder. Påståendena är något som revisorn i alla lägen måste ta hänsyn till, dock kan vissa vara mer viktiga än andra. Om revisorn granskar företags skulder är det mest relevant med fullständighet, vilket innebär att de skulder som är nämnda är de enda som finns. Revisorns allmänna kunskap inom ämnet, men även dennes specifika kunskap om företaget i fråga, är av stor vikt i denna del av revisionsprocessen. Den unika kunskapen inom professionen är alltså av avgörande roll (Carrington, 2010a).

3.3.2. Bestyrkandeåtgärder

I revisorns bestyrkandeåtgärder handlar det enligt Carrington (2010a) om att revisorn ska bestyrka företagsledningens påstående. Detta görs genom revisionsbevis som inkluderar all information som revisorn använder för att komma fram till sina slutsatser. Ett revisionsbevis kan ses som en typ av manual. Carrington (2010a) menar att bestyrkandeåtgärder är detsamma som granskningsåtgärder då det handlar om att revisorn ska granska och använda sig av sina egna professionella bedömningar. Så även i detta steg är det väldigt viktigt med revisorernas kunskaper och deras egna bedömningar. De olika granskningsåtgärder som finns är inspektion, observation, förfrågan och bekräftelse, beräkningar samt analytisk granskning. Inspektion innebär granskning av fysiska tillgångar, dokument eller bokföringsposter. Observation däremot innebär att revisorns studerar en åtgärd eller process som någon annan utfört. Förfrågan och bekräftelse handlar om att revisorn söker information från personer inom eller utom företaget. Beräkningar i sin tur handlar om att kontrollräkna företags redovisningsunderlag. Slutligen så handlar analytisk granskning om att analysera trender och nyckeltal för att kunna göra en rimlighetsbedömning av de redovisade siffrorna (Carrington, 2010a).

3.3.3. Dokumentation

Dokumentationen är en väldigt viktig del i revisionsprocessen enligt Carrington (2010a). Detta påpekar även Agevall och Jonnergård (2007) då de nämner att genom införandet av ISA så måste alla revisorer dokumentera allt de gör. Är det inte dokumenterat så finns det inte menar dem. Det är mycket viktigt att revisorn noggrant dokumenterar vad han gör under revisionens gång. Det finns flera anledningar till det menar Carrington (2010a) varav en handlar om att den efterträdande revisorn ska ha möjlighet att sätta sig in i företagets historik. En annan anledning är att revisorn omöjligt kan spara all den granskning hen har gjort i huvudet. När så stora mängder data analyseras måste revisorn dokumentera vad den gör för att kunna gå tillbaka till en specifik del av granskningen i ett senare skede (Carrington, 2010a).

I dokumentationsdelen krävs det mycket struktur för att arbetet revisorn gör ska synliggöras (Carrington, 2010a). Agevall och Jonnergård (2007) poängterar att när ökad dokumentation krävs så använder sig revisionsbyråer sig av mer struktur i form av manualer för att kunna hålla koll på allt som dokumenterats. Det är omöjligt för revisorerna att ha allt i huvudet och göra egna bedömningar i denna del, struktur är helt enkelt ett måste (Carrington, 2010a). Det som ska dokumenteras är de bestyrkandeåtgärder som revisorn använder sig av samt allmän information om det reviderade företaget. Det är även viktigt att revisorns planering dokumenteras så man vet vilket arbete som skall utföras samt när detta ska utföras. Även de påståenden som granskas ska dokumenteras grundligt. Carrington (2010a) diskuterar vidare varför man ska dokumentera och varför detta är så viktigt i revisionsprocessen. Han menar att det är viktigt att dokumentera för att komma ihåg saker då upprättandet av revisionen är väldigt omfattande. Även när revisorerna ibland arbetar i team är det viktigt med dokumentation så att alla kan följa vad den andre gjort, detta för att underlätta kommunikationen (Carrington, 2010a).

I dokumenteringsdelen använder revisorerna sig av olika dokumentationspapper. Det finns två olika kategorier av dokumentationspapper enligt Carrington (2010a). Det första är permanent och inkluderar till exempel information om företagets juridiska struktur. Den andra kallas löpande arbetspapper och innehåller en mängd arbetspapper som revisorn upprättar. Om man utgår från vad Agevall och Jonnergård (2007) nämnt

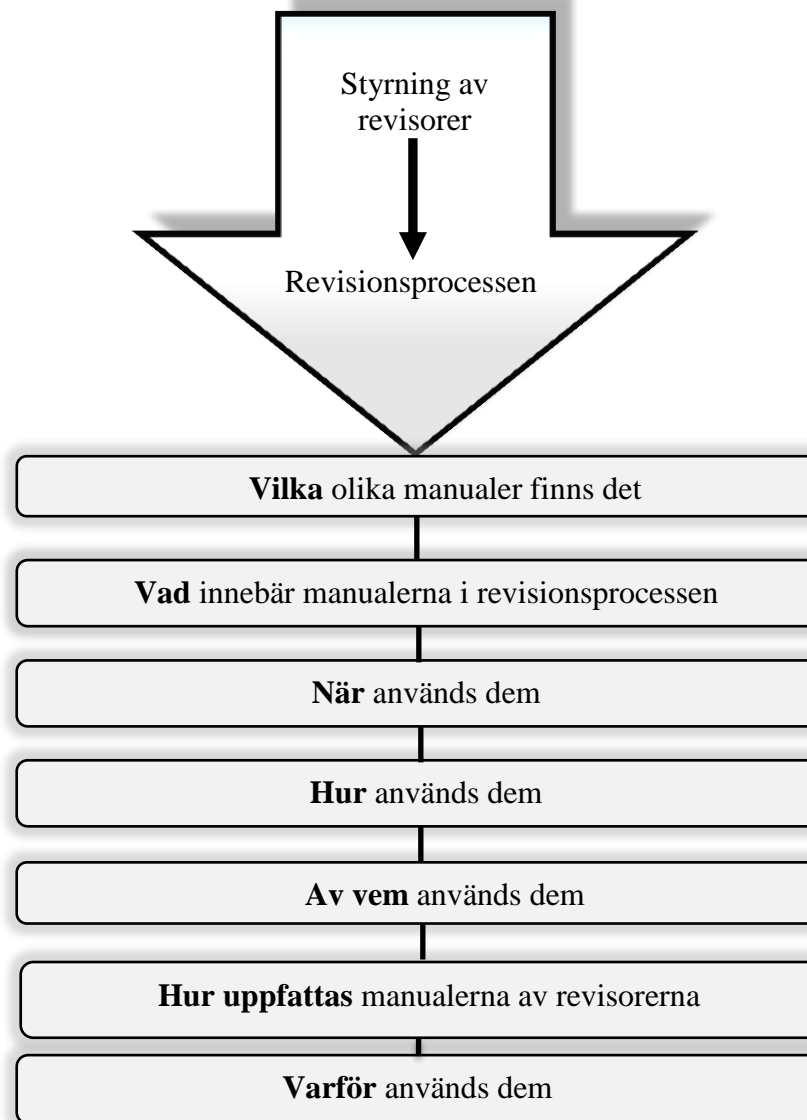
ovan så kan dessa dokumentationspapper ses som en typ av manual som underlättar revisorernas dokumentering.

3.3.4. Rapportering

Slutligen är den sista delen i modellen rapportering. Carrington (2010a) menar att skillnaden mellan dokumentering och rapportering är att under rapporteringen är revisorn tvungen att följa viss sekretess, som är regelstyrd. I rapporteringsdelen förekommer det därför väldigt mycket struktur då standarder och regler måste följas (Carrington, 2010a). Rapporteringen ska ske löpande till företagets revisionsutskott, eller styrelse om revisionsutskott saknas. Revisorn kan även lämna en så kallad erinran som innebär att revisorn uppmärksammar olika missförhållanden hos verkställandedirektör och styrelse. En erinran ska alltid antecknas i ett protokoll och regleras utav Aktiebolagslagen (ABL). Revisorn måste även rapportera om hen ska avgå. Den slutliga rapporteringen en revisor gör är revisionsberättelsen. Dokumentationen ses i denna situation mer som bevis för att det som sägs i revisionsberättelsen stämmer. Dock är revisionsberättelsen i sig också ett dokument. Revisionsberättelsen är standardiserad vilket kan vara både positivt och negativt, den bygger helt enkelt inte endast på en standard (ISA) utan flera (Carrington, 2010a).

3.4. Undersökningsmodell

Utifrån teorin ovan har en undersökningsmodell utvecklats vilken är relevant för studien och denna kommer användas till att analysera det empiriska materialet. Nedan illustreras undersökningsmodellen:



Figur 2. Undersökningsmodell

Undersökningsmodellen (se figur 2) utgår från styrning av revisorerna. Sedan mynnar den ner till fokus på själva revisionsprocessen och slutligen ställs frågorna vilka, vad, när, hur, av vem, uppfattas och varför för att studera manualanvändandet i revisionsprocessen som är där denna studie har sitt fokus. Studien kommer att utgå ifrån Carringtons (2010a) modell om hur en revisionsprocess är uppbyggd (se figur 1).

4. Empirisk metod

I detta kapitel kommer forskningsdesign, datainsamlingsmetod och urval att presenteras. Därefter kommer en beskrivning av intervjuteknik, forskarens roll i studien, vilka analysmetoder som använts, studiens validitet och reliabilitet samt etiska beaktanden vid datainsamlingen.

4.1. Forskningsdesign

Valet av metod är viktigt och bygger på vilken typ av problemfråga man har samt hur data ska insamlas (Alvehus, 2013; Bryman och Bell, 2013). Vid forskning inom företagsekonomiska ämnen brukar man stå inför val om man ska använda ett kvalitativt eller kvantitativt tillvägagångssätt. Det finns delade åsikter om huruvida det faktiskt föreligger någon skillnad mellan tillvägagångssätten eller inte. Dock anses den kvalitativa metoden ändå vara djupare, mer inriktad på förståelse och med mer fokus på ord (Bryman och Bell). I insamlandet av primärdata, för att kunna beskriva hur revisorerna styrs av användandet av manualer i revisionsprocessen och hur manualerna uppfattas av dessa, har vi valt en kvalitativ metod som fokuserar på tolkande. Varför just en kvalitativ metod har valts är för att vi i studien vill komma djupare in på revisorernas tankar, uppfattningar och känslor kring arbetet i revisionsprocessen. Kvalitativa metoder kan gå till på olika sätt (Denscombe, 2009) men i denna studie används intervjuer.

4.2. Intervju som datainsamlingsmetod

Det lämpar sig att använda intervjuer som metod när forskaren vill få en inblick i saker som människors åsikter, känslor, uppfattningar samt erfarenheter vilket är vad denna studie har försökt att fånga (Denscombe, 2009; Alvehus, 2013). En alternativ metod hade varit observation. Varför vi inte valde observation är för att då hade det inte varit möjligt att komma djupare in och verkligen få revisorernas egna tankar och se hur de styrs. När man studerar processer och uppfattningar anses det också vara lämpligare att använda sig av intervjuer för att fånga djupet (Denscombe, 2009). I observationer hade det inte heller varit möjligt att ställa följdfrågor och fånga revisorernas verkliga uppfattning av manualanvändandet då man under observationer inte ska interagera i för stor utsträckning i vad den observerade personen gör.

Intervjuer kan man göra både individuellt eller i fokusgrupper men denna forskning har endast fokuserat på individuella intervjuer. Dessa innebär ett möte mellan forskare och respondent. En fördel med denna metod är att vi endast hade en persons idéer att sätta oss in i och utforska, samt att vi intervjuade endast en respondent i taget (Denscombe, 2009). När man genomför en intervju måste man som forskare tänka på två saker. Dels om det är möjligt att man kommer få direkt kontakt med de man ska intervjuas men även att det kommer gå att genomföra intervjuerna, då man har begränsade resurser såsom tidsåtgång. I denna studie har alltså alla intervjuer skett ansikte-mot-ansikte för att undvika missförstånd (Denscombe, 2009). Intervjuerna har pågått i cirka 60 minuter för att kunna få ut all den information vi sökte. Platsen där intervjuerna har genomföras är på respondenternas arbetsplats då vi menar att de känner sig trygga och mer avslappnade där.

Vid fem av intervjuerna fick vi dessutom ta del av deras manualer via deras revisionsprogram och fick dem demonstrerade. Revisorerna visade hur det dagliga arbetet kan gå till samt vilka olika manualer de använder. De visade även hur de olika manualerna var utformade och var i revisionsprocessen de användes. När vi fick observera ställde vi samtidigt ytterligare följdfrågor som dök upp.

4.3. Urval

4.3.1. Val av intervjupersoner

Vårt urval består av sex revisorer från fem olika revisionsbyråer. Med olika menas att revisionsbyråerna skiljer sig åt angående storlek och kultur. Till exempel är fyra revisorer inom så kallade ”Big 4” byråer som är stora internationella koncerner. De andra två revisorerna kommer från mindre lokala revisionsbyråer. Valet är delvis medvetet då vi ville intervjuas revisorer från byråer inom både ”Big 4” och inom mindre lokala. Dock är proportionerna inte medvetna utan det var utifrån vilka som hade möjlighet till att ställa upp på en intervju.

Urvalet har varit strategiskt vilket innebär att vi har valt intervjupersoner utifrån yrkeskategorin; revisorer. Det är svårt att på förhand bestämma att ett visst antal intervjuer behövs för att uppnå mättnad (Alvehus, 2013). Efter intervjuerna med de sex revisorerna gjordes därför en bedömning huruvida mättnad uppnåtts i materialet eller

inte. Vi ansåg att mättnad uppnåtts då nytt material endast bekräftade redan insamlat material (Alvehus, 2013). I materialet fanns både likheter men även små skillnader som kunde identifieras. Vi valde att intervjua sex personer då vi i vår studie inte behöver finna någon generaliserbarhet eller några samband utan istället handlar det om att exploatera hur manualer används och uppfattas och då är inte antalet av betydelse. Utifrån de sex intervjuer vi genomförde fick vi tillräckligt mycket empiri att analysera. Intervjuerna varade i cirka 60 minuter och utifrån de minuterna anser vi att uppfattningar och tankar kring användandet av manualer fångades upp. Intervjupersonerna kommer vidare i studien att behandlas anonymt utifrån deras krav.

4.3.2. Intervjupersoner

I tabellen nedan presenteras de sex revisorer som intervjuats i studien:

Tabell 1. Beskrivning av revisorerna i studien

	Auktoriserad revisor	Antal år som auktoriserad revisor	Antal år i branschen	Byrån tillhör "Big 4"	Övriga titlar	Längd på intervjun	Datum år 2015
Revisor 1	Ja	6	10	Ja	Partner	60 min	8/5
Revisor 2	Ja	1	6	Ja	-	45 min	8/5
Revisor 3	Ja	3	17	Nej	-	60 min	11/5
Revisor 4	Ja	3	25	Ja	-	75 min	11/5
Revisor 5	Ja	8	16	Ja	Kontorschef	60 min	13/5
Revisor 6	Nej	-	3,5	Nej	-	40 min	18/5

Det bör observeras att Revisor 1 och Revisor 2 arbetar inom samma revisionsbyrå. Som tabellen visar så varierar antalet år inom branschen en del liksom år som auktoriserad revisor. Vi har studerat revisorer inom både "Big 4" som är större internationella koncerner men även inom mindre lokala byråer. Två av revisorerna inom "Big 4" byråer hade högre positioner som partner och kontorschef. Längden på intervjuerna varierade beroende på hur lätt samtalet flöt på och om vi fick möjlighet till att även observera deras revisionsprogram.

4.4. Intervjuteknik

Det finns fyra olika typer av intervjuer som man kan använda sig utav. De olika typerna är; strukturerade-, semi strukturerade-, ostrukturerade- samt personliga intervjuer (Denscombe, 2009). Då vi vill fånga hur revisorerna styrs av användandet av manualer i revisionsprocessen så har semi-strukturerade intervjuer gjorts (se bilaga 1). I semi-strukturerade intervjuer utgår forskaren från en lista med ämnen samt en del förutbestämda frågor som skall besvaras (Qu och Dumay, 2011). Våra ämnen eller så kallade teman som vi utgick ifrån var: Revisionsprocessen, manualernas utformning, olika typer av manualer, dokumentstyrning och egna bedömningar (se bilaga 1). Utifrån dessa teman formulerade vi sedan frågor som blev som ett stöd under intervjun.

Då det i en semi-strukturerad intervju oftast inte spelar någon roll i vilken ordning du tar upp frågorna i (Denscombe, 2009) så hoppade vi lite bland frågorna beroende på vad respondenterna nämnde. Under intervjuerna var vi därför väldigt aktiva i att lyssna på vad respondenten sa och stack in de olika frågorna där de passade bäst så vi inte skulle upprepa något vi redan hade fått svar på (Alvehus, 2013; Qu och Dumay, 2011). Frågorna vi ställde var öppna och på så vis menar vi att respondenten fick utrymme till att utveckla sina svar (Denscombe, 2009).

4.5. Forskarens roll

När man intervjuar respondenten är det viktigt att man som forskare förstår hur ens egen närvaro påverkar respondentens svar. Det är viktigt att forskaren presenterar sig själv på ett professionellt sätt och försöker att vara så neutral och försiktig som det går. Målet med intervjun är att den intervjuade skall öppna upp sig och inte påverkas av forskaren. Forskaren kommer dock aldrig kunna vara helt objektiv (Denscombe, 2009). Vi har i vår studie beaktat att det insamlade materialet aldrig kommer vara helt objektivt då detta inte är möjligt när man använder sig av intervjuer som metod.

Vid genomförandet av intervjuer måste man beakta intervjuareffekten. Intervjuareffekten innebär att forskarens kön, ålder eller etniska bakgrund påverkar respondentens svar (Denscombe, 2009). Denscombe (2009) menar att den personliga identiteten på respondenten också påverkar intervjuens resultat. Personer svarar olika

beroende på hur de uppfattar en fråga som forskaren ställer till dem. Det är alltså upp till forskaren att ställa frågan på ett korrekt och neutralt sätt (Denscombe, 2009). Detta har försökts att beakta men är svårt att påverka.

4.6. Analysmetod

Vid genomförandet av intervjuer är det viktigt med ordentliga förberedelser, noggrann planering samt lyhörddhet under intervjun. Som forskare vill man under en intervju fånga och komma ihåg så mycket av det som den intervjuade säger. Då människans minne är ett ganska opålitligt forskningsinstrument kan man ta hjälp av andra metoder som stöd för att öka tillförlitligheten, vilka är fältanteckningar och bandinspelningar (Denscombe, 2009). I denna studie har vi därför använt oss utav diktafon under intervjuerna. Fördelen med att använda diktafon är att man fångar upp varje ord som respondenten säger samt att det är enkelt för andra forskare att kontrollera det respondenten sagt. Nackdelen är däremot att den endast fångar upp orden som den intervjuade säger och missar saker som den icke-verbala kommunikationen (Denscombe, 2009). Därför har vi även under intervjun fört anteckningar som mer fångar stämningen under intervjun för att få fram deras uppfattningar kring manualanvändandet. Efter man spelat in materialet är det dags att analysera det. Analysen av det empiriska materialet består av fyra steg enligt Denscombe (2009):

- 1). Transkribera materialet
- 2). Koda det transkriberade materialet
- 3). Kategorisera koderna
- 4). Tematisera materialet utifrån koderna och kategorierna

Det första steget i analysen är alltså att transkribera materialet (Alvehus, 2013). Detta gjordes genom att det inspelade materialet från våra intervjuer lyssnades igenom och antecknades ner. Det transkriberade materialet (se bilaga 2) lästes sedan igenom och olika koder identifierades som vi sedan delade in i olika kategorier så som: hur används manualerna, vilka olika typer finns det, när används manualerna, av vem används dem och hur uppfattas dem av revisorerna. Utifrån koderna och kategorier försökte vi sedan utveckla olika teman som vi sedan använde för att analysera det empiriska materialet (se bilaga 3). De olika temana som vi identifierade var bland annat: checklistor, manualer,

dokumentstyrning och användningsområde. Att identifiera olika koder-kategorier-teman brukar benämnas som innehållsanalys (Denscombe, 2009). Med hjälp av att ha analyserad det transkriberade materialet har vi kunnat identifiera kärnan i empirin som vi sedan byggt vår analys på. Nedan ser ni ett exempel ur vår innehållsanalys med koder-kategorier-teman:

Tabell 2. Exempel på innehållsanalys

Transkriberat material	Kod	Kategori	Tema
<p>Har manualerna påverkat revisionsprocessen? R: Så länge jag har jobbat har manualer använts som hjälpmedel.</p>	Används som hjälpmedel	Hur	Användningsområde
<p>Tror du att manualanvändandet och utformningen sett annorlunda ut om du arbetat på en annan revisionsbyrå? R: Ju större byrå det är desto mer styrt är det. Dels finns det ju mer erfarenhet, kunskap och möjligheter till att upprätta manualer i större byråer.</p>	Storlek på byrån påverkar hur styrd revisionsprocessen är		Dokumentstyrning

Tabellen visar ett exempel på hur det transkriberade materialet har kodats, kategoriserats samt tematiserats. I den vänstra kolumnen visas det transkriberade intervju materialet, i kolumn två visas den kod som utlästs från den gulmarkerade texten i kolumn ett. Sedan presenteras kategorin som koden tillhör och slutligen visas det tema som utlästs utifrån de andra kolumnerna.

4.7. Reliabilitet och validitet i en kvalitativ studie

Viktigt är att man analyserar reliabiliteten och validiteten i forskningsmaterialet. Reliabilitet innebär att forskningsresultatet ska vara upprepningsbart och om mätningen i studien är pålitlig. Validitet innebär om vi undersöker det vi verkligen vill undersöka och om vi lyckats mäta det som var meningen från början. Vid intervju är det svårt att få hög reliabilitet då personer kommer formulera sig olika varje gång och olika intervjuare

kommer ställa frågorna på olika sätt. I tolkningsarbetet av intervju materialet kommer forskaren också alltid få olika resultat (Alvehus, 2013).

Denscombe (2009) diskuterar hur validiteten i forskningsmaterialet är svår att mäta vid intervjuer. Handlar det däremot om faktiska frågor går det att mäta validiteten. Här kan forskaren göra kontroller genom att kolla på vad andra forskare och källor sagt och på så vis bekräfta den insamlade informationen. Kontrollerna är dock svåra att göra på frågor som handlar om intervjuarens känslor, erfarenheter och uppfattningar vilket kommer att tas i åtanke i analysen av materialet (Denscombe, 2009).

Vid kvalitativa studier är det även bra att beakta tillförlitligheten i materialet. Är det som framkommit under intervjuerna trovärdigt, pålitligt samt går det att styrka det som sagts? När det kommer till trovärdighet gäller det att materialet ska kunna verifieras, antingen av den intervjuade eller om man kan verifiera mot tidigare forskning (Bryman, 2011). Då revisorerna i vår studie är lojala mot sin byrå, främst Revisor 1 och Revisor 5 som är partner respektive kontorschef, måste det beaktas att deras svar kan ha påverkats utifrån detta. Materialet anses vidare vara pålitligt när man kan uppvisa det transkriberade materialet samt inspelningarna från intervjuerna, vilket det finns möjlighet till i denna studie (Bryman, 2011). Allt transkriberat och inspelat material finns sparat alltså går det också att styrka det som sagts. Dock innebär möjligheten till att kunna styrka det som sagts även att forskaren ska ha varit så objektiv det går under intervjuerna samt vid transkriberingen (Bryman, 2011). Detta har vi försökt åstadkomma och beakta vid analyseringen av intervjuerna.

4.8. Etiska beaktande

Vetenskapsrådet (2002a) behandlar och ansvarar för frågor om oredlighet i forskningen vid Centrala etikprövningsnämnden (CEPN). Etik handlar enligt Vetenskapsrådet (2002a) om att bygga upp, stimulera och hålla vid liv en medvetenhet om hur man bör handla. De etiska aspekterna är speciellt viktiga att beakta inom forskningen då forskning oftast på lång sikt har en väldigt stor inverkan på samhället. Det finns olika etiska krav, ett av dessa är informationskravet vilket säger att deltagare och respondenter alltid måste informeras om deras frivillighet till att delta. De ska även ha

rätt att avbryta sin medverkan i intervjun när de vill (Vetenskapsrådet, 2002b). Detta var dock inget som förekom under våra intervjuer.

Vår studie kommer inte behandla känsliga personuppgifter som anges i Personuppgiftslagen (SFS 1998:204). Studien kommer inte heller behandla den typ av forskning som Etikprövningslagen (SFS 2003:460) avser. I och med detta bedöms denna studie inte behöva etik prövas. Respondenterna i studien kommer att behandlas anonymt då fokus inte ligger på deras egenskaper utan snarare ifrån vilken revisionsbyrå de kommer ifrån samt hur användandet av manualer ser ut där.

5. Empirisk analys

I detta kapitel kommer det empiriska materialet som insamlats genom intervjuer att analyseras och kopplas till syftet i studien. Först kommer respondenterna att presenteras och sedan kommer deras syn på hur en revisionsprocess är uppbyggd att analyseras. Slutligen kommer olika manualer att diskuteras följt av en diskussion kring manualernas användningsområden samt hur de uppfattas. Kapitlet har utgått från undersökningsmodellen i kapitel 3 (se figur 2) när analysen byggs upp utifrån vilka, vad, när, hur, av vem, uppfattas och varför manualer används.

5.1. Respondenterna

Utifrån intervjuerna med de sex revisorerna har en tabell sammanställts som illustreras nedan:

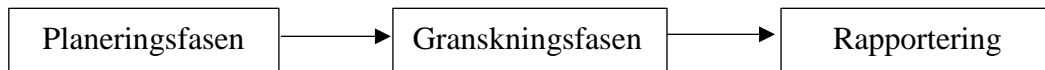
Tabell 3. Presentation av revisorerna

	Auktoriserad revisor	Arbetar inom ”Big 4”	År inom branschen	Utbildning (år)
Revisor 1	Ja	Ja	10	4
Revisor 2	Ja	Ja	6	4
Revisor 3	Ja	Nej	17	4
Revisor 4	Ja	Ja	25	4
Revisor 5	Ja	Ja	16	4
Revisor 6	Nej	Nej	3,5	4

Tabellen visar att de flesta är auktoriserade revisorer förutom Revisor 6 som endast är revisor. Fyra av sex arbetar inom ”Big 4”, vilket innebär att de tillhör stora internationella koncerner. De andra två revisorerna tillhör mindre lokala byråer. Vidare skiljer sig antal år inom branschen åt vilket är av intresse utifrån hur de uppfattar manualerna. Slutligen har samtliga revisorer en fyra årig utbildning.

5.2. Revisionsprocessens olika delar

Som en introduktion till hur användandet av manualer ser ut i revisionsprocessen måste först processens olika delar identifieras. Revisor 1, Revisor 2, Revisor 4, Revisor 5 samt Revisor 6 beskriver alla revisionsprocessen med tre steg; *planeringsfasen*, *granskningsfasen* och *rapporteringen*. Utifrån deras beskrivningar har en bild illustrerats:

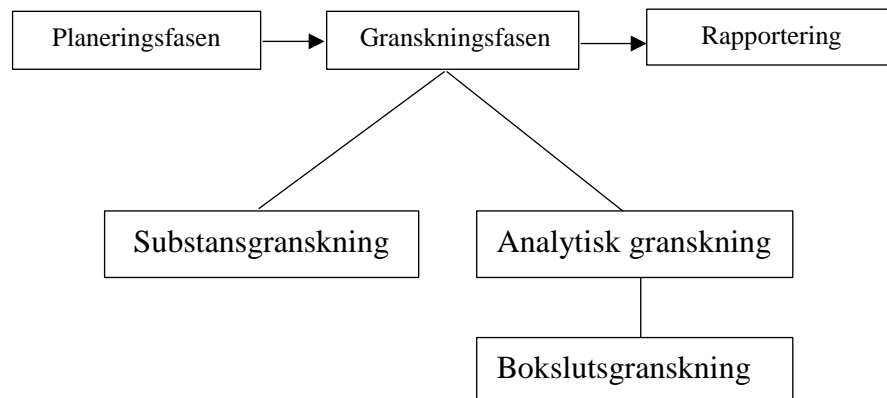


Figur 3. Revisionsprocessens tre steg

Revisors 3 beskrivning skiljer sig däremot från de andras då hen beskriver revisionsprocessen med fyra steg istället utifrån deras program, dessa stegen är; *informationsinsamlingen*, *planeringsfasen*, *granskningsfasen* och slutligen *rapporteringen*. Alla utgår alltså från att det först krävs en planering av hur man ska lägga upp arbetet. Här nämner samtliga revisorer att man ska göra olika risk- och väsentlighetsbedömningar. Revisorerna berättar också att det är i planeringsfasen som oberoendet fastställs. Revisor 5 menar dock att oberoendet kanske ändras under processens gång. Därför krävs det ett nytt oberoende test vid processens slut innan revisionsberättelsen upprättas. Sammanfattningsvis kan man säga att revisionsprocessen egentligen ser likadan ut hos alla revisorerna men att den kan delas upp i olika steg. Revisor 3, som nämner ett extra informationssteg, har egentligen samma process som de andra bara att de andra revisorernas informationsinsamling inte har ett eget steg.

I *granskningsfasen* menar Revisor 1, Revisor 2 och Revisor 5 att det handlar om att göra *substansgranskning* och *analytisk granskning*. Revisor 2 beskriver substansgranskning som att man går djupare in och studerar företagets rutiner och processer medan analytisk granskning är när man till exempel studerar nyckeltal. Revisor 2, Revisor 4 och Revisor 5 nämner att *bokslutsgranskning* är en viktig del i granskningsfasen under den analytiska granskningen. Denna innebär bland annat att kontrollera att beloppen i balans- och resultaträkningen stämmer. Detta är precis i linje med vad Carrington (2010a) nämner som analytisk granskning. Han menar att det handlar om att analysera trender och nyckeltal för att kunna göra en rimlighetsbedömning av de redovisade

siffrorna. Vidare utifrån vad Revisor 1, Revisor 2, Revisor 4 och Revisor 5 förklarar och beskriver under intervjuerna har en bild illustrerats:



Figur 4. Granskningsfasens olika moment

Slutligen i *rapporteringsdelen* (se figur 3) beskriver alla revisorerna att det handlar om att lämna antingen skriftlig eller muntlig information till kunden. När det kommer till större företag ska rapporteringsdelen lämnas skriftligt till verkställandedirektör och styrelse.

5.3. Typer av manualer

Utifrån intervjuerna med revisorerna har olika typer av manualer identifierats. De olika är: *checklistor*, *dokument*, *mallar* och *handböcker*. Nedan kommer det illustreras förenklade bilder av dessa. Då alla manualerna är sekretessbelagda kommer frågorna i manualerna illustreras som streck. Efter att bilderna illustrerats kommer vi diskutera vidare hur de olika revisorernas revisionsprogram ser ut samt vilka typer av manualer de främst använder sig utav.

En checklista beskrivs som en lista med olika frågor följt av rutor som man bockar av successivt allt eftersom man kontrollerat dessa. Frågorna man bockar av kan röra exempelvis specifika poster i årsredovisningen som måste studeras närmare. Nedan illustreras en förenklad bild på hur en checklista kan se ut utifrån revisorernas beskrivningar och våra observationer:

Figur 5. Exempel på en checklista

Ett dokument däremot är ungefär som en checklista men där det finns utrymme för längre förklaringar till varför man gör som man gör när det kommer till egna bedömningar. I dokumenten finns det olika steg, beskriver revisorerna, där det står vad man ska kontrollera i årsredovisningen. I de olika stegen måste man utförligt beskriva varför man anser att en viss post är korrekt eller inte. Nedan illustreras en förenklad bild på hur ett dokument kan se ut i revisionsprocessen utifrån revisorernas beskrivningar:

Figur 6. Exempel på ett dokument

En mall kan enligt revisorerna se ut på många olika sätt men den vanligaste är mallar på hur revisionsberättelsen ska se ut. Denna hjälper revisorerna att upprätta en korrekt revisionsberättelse utifrån regler och standarder. Mallen illustreras nedan utifrån revisorernas beskrivningar:

Figur 7. Exempel på en mall till revisionsberättelse

Ovannämnda tre manualer är alltså de främsta som förekommer i revisionsprocessen. Revisor 1 och Revisor 2, som båda arbetar inom samma revisionsbyrå, berättar dock att de även använder en speciell *revisionsmanual* som heter Horizon och som är utformad utifrån ISA. Denna manual ligger sedan till grund för hur deras revisionsprogram är utformat. Horizon ska mer ses som ett stöd poängterar Revisor 2, det är alltså inget man ska kunna utantill. Revisor 1 beskriver att i Horizon finns det information om hur ett urval ska göras över de poster som ska granskas. Denna revisionsmanual kan ses som en typ av handbok då den är uppdelad i olika kapitel. Hen berättar att Horizon dock är på engelska vilket kan försvåra det för vissa.

I själva datorprogrammet, som heter Voyager, finns det olika steg som man ska följa och när man gjort alla dessa steg är man klar med revisionen. Men riktigt sådär enkelt som det låter är det egentligen inte menar Revisor 1. Utan i programmet finns det inbyggt olika checklistor, dokument och Excelmallar som man ska fylla i (se figur 5 och figur 6). Mallarna kan vara exempel på hur en revisionsberättelse ska vara uppbyggd vilket illustreras i figur 7. Revisor 1 poängterar också hur programstyrt revisionsprocessen egentligen är och att man måste följa de tre steg som finns i revisionsprocessen (se figur 3).

Revisor 3, som arbetar inom en betydligt mindre revisionsbyrå än Revisor 1, Revisor 2, Revisor 4 och Revisor 5, använder sig av ett standardiserat revisionsprogram som heter Hogia Audit. Detta program är något som främst används i Sverige då revisionsreglerna skiljer sig åt från land till land. Revisor 3 påpekar att vem som helst kan köpa revisionsprogrammet Hogia Audit. Vidare nämner Revisor 3 att de inte har någon speciell revisionsmanual som de utgår ifrån utan de har sitt eget program med olika hjälpmedel i form av olika dokument och mallar som man kan använda sig av om man behöver hjälp. Dessa dokument kan vara ungefär som checklistor men med utrymme för att fylla i mer text angående vad det är man gör (se figur 6), till exempel vid urval där revisorn måste ange varför hen gör de bedömningar som görs. Dessa hjälper även revisorerna med att göra de olika bedömningarna. Det är viktigt att följa de olika stegen som Hogia Audit bygger på för vid felaktig dokumentation kan man få problem med revisorsnämnden poängterar Revisor 3.

Hogia Audit är även det program som ligger till grund i Revisors 4 revisionsprogram som heter >75 revisionstimmar och som används till de uppdrag som är under 75 timmar helt enkelt. Dock använder Revisor 4 sig också av ett program som heter <75 revisionstimmar som ska användas för de uppdragen över 75 revisionstimmar. Hen berättar att programmen innehåller olika steg som följer revisionsprocessens tre steg som nämndes ovan (se figur 3). I programmen finns precis som i de andras revisionsprogram olika checklistor, mallar och dokument inbyggda (se figur 5, figur 6 och figur 7). Dessa ska användas för att försäkra sig om att man fått med allt man ska i revisionen.

Revisor 5 använder sig av en viss revisionsmanual som är utformad utifrån tolkning av ISA, precis som Revisor 1 och Revisor 2 gör. *Revisionsmanualen* eller revisionsmetodiken, som Revisor 5 benämner det, heter Audit Manual och denna är inbyggd i revisionsprogrammet. Revisionsprogrammen heter VISMA för uppdrag under 100 revisionstimmar och eAudit för uppdrag över 100 revisionstimmar. I programmen finns det även inom denna byrå olika checklistor och dokument som ska fyllas i under processens gång (se figur 5 och figur 6). Checklistorna kan användas till att planera arbetet men även för att granska en viss post i årsredovisningen som måste studeras närmare. Har man till exempel ett företag där lagret är en stor del av deras verksamhet så finns det en viss checklista med olika frågor att bocka av angående lagret. Dokumenten däremot finns främst inom granskningsfasen. Dessa kan användas när man hittat något som man anser behöver studeras närmare. Då fyller man i dokumentet med motivation till varför (se figur 6).

Revisor 6 berättar kortfattat att de använder sig av en *revisionsmanual* som hen benämner som en revisionshandbok och som innehåller olika riktlinjer för hur en revision ska göras inom byrån. Revisors 6 revisionsprogram som bygger på deras handbok heter liksom Revisors 3 program Hogia Audit. Detta är ett standardiserat program. Revisor 6 använder sig också av checklistor och dokument när hen arbetar sig igenom revisionsprocessen (se figur 5 och figur 6).

Revisor 4 nämner att FAR enligt hen är en handbok som används flitigt i deras dagliga arbete. De menar att det är den enda fysiska boken som de använder nu för tiden. Revisor 5 är mer tveksam till om FAR verkligen kan klassas som en handbok och

menar att den redan finns inbyggd i programmet så det är inget hen brukar använda sig av att slå i. Vi tror detta kan bero mycket på ålderskillnaden mellan Revisor 4 och Revisor 5. Revisor 4 har arbetat inom branschen i 25 år medan Revisor 5 endast har arbetat inom branschen i 16 år.

Utifrån detta kan man se att alla revisorer använder sig av ett revisionsprogram som verktyg för att kunna arbeta sig igenom revisionsprocessens olika steg. I deras program finns det mer eller mindre olika checklistor och dokument som de ska arbeta sig igenom för att kunna försäkra sig om att de gjort en korrekt revision utifrån alla lagar och standarder som finns. Som påpekats tidigare så har Revisor 3 ingen revisionsmanual som stöd utan måste istället vända sig direkt till FAR:s samlingsvolym eller ISA om inte programmet kan ge hen den information som hen behöver.

5.4. Var och hur används manualer

Vid ett närmare studerande av *planeringsfasen* (se figur 3) nämner Revisor 1, Revisor 2, Revisor 4 och Revisor 5 att under själva upprättandet av analysmodellen, vilken är den modell där man bedömer riskerna i företaget, används främst checklistor (se figur 8 nedan).

Alla revisorerna instämmer och menar att checklistorna är till för att hålla koll på att man inte missar någon viktig del. Detta då checklistan är uppbyggd utifrån olika frågor som man steg för steg bockar av när man kontrollerat och svarat på dessa (se figur 5). Dock anser Revisor 2, Revisor 4 samt Revisor 5 att det ibland kan bli lite trögt att sitta och fylla i minsta lilla punkt i checklistan. Revisor 5 påpekar följande:

Ju mer checklistor och punkter vi måste göra desto längre tid tar det och då blir det mindre effektivt arbete. Så där är en liten avvägning att man måste hitta balansen. Vad är det vi måste göra minimi för att ha gjort vad vi ska för att vi ska upprätthålla kvalitén. Samtidigt vill man tjäna pengar, så vi måste göra det så snabbt som det bara går också. För kunden vill ju inte betala mer bara för jag säger att jag har fått två nya checklistor som jag måste fylla i. (Revisor 5)

Det finns alltså ett förhållande till kunden som man också måste beakta som revisor. Kunderna bryr sig inte om hur revisorernas arbetsprocess ser ut och att de måste fylla i en massa manualer. De vill bara att revisorerna ska göra ett bra arbete till så billig peng

som möjligt. Revisor 4 förklarar att hen brukar lösa problemet med en trög checklista, som tar lång tid, genom att hoppa över de punkter som inte är relevanta för företaget i fråga. Man får känslan av att byråerna inför checklistor för att det ska underlätta för revisorerna men att revisorerna själva menar att ibland blir det för mycket styrt. Revisor 2, Revisor 4 och Revisor 5 poängterar att själva programmet man använder är en checklista i sig. Följer man de olika punkterna i programmet så har man fått med allt det viktiga och förhoppningsvis gjort en korrekt revision. Revisor 4 menar att om hen fyller i alla de dokument och checklistor som finns i programmet och det sedan blir fel ändå, till exempel på grund av att programmet kanske inte varit uppdaterat, så är det inte hens ansvar.

I *planeringsfasen* (se figur 3) krävs det mest bedömningar i jämförelse med de andra stegen, vilket de flesta revisorerna är överens om undantagen Revisor 5, som menar att bedömningar görs löpande genom hela processen. Man ska planera arbetet och bedöma var riskerna finns utifrån företagets förutsättningar samt bestämma vilka poster i årsredovisningen som ska granskas.

Om man går vidare till *granskningsfasen* (se figur 3) så finns där fler dokument som ska fyllas i enligt Revisor 4 (se figur 8 nedan). Det är viktigt att kunna motivera varför man kommer fram till det man gör i granskningen, det är alltså inte bara att fylla i en checklista med olika kryss utan det krävs mer argumentation till varför man gör som man gör. I granskningsfasen inkluderas *Substansgranskningen* (se figur 4) som innebär att man ska gå djupare in och fastställa företagets rutiner. Här är det vanligt med dokument där man utförligt beskriver de rutiner man identifierat. I den *analytiska granskningen* (se figur 4), som också är en del i granskningsfasen, handlar det om att fastställa om nyckeltalen verkar rimliga. Här används främst checklistor där man bockar av att man kontrollerat dessa. Revisor 1 berättar att granskningsfasen i programmet inom hens byrå är laddat med ett frågepaket av frågor som ska besvaras. I granskningsfasen hos Revisor 1 och Revisor 2 är det mest dokument i form av Excelfiler som används och fylls i. Då Revisor 3 arbetar inom en mindre byrå och har ett färdiginköpt revisionsprogram är allt redan inbyggt där. Detta kan liknas väldigt mycket med de övriga revisorernas program. Även här finns det mer utförliga dokument att fylla i inom granskningsfasen (se figur 6).

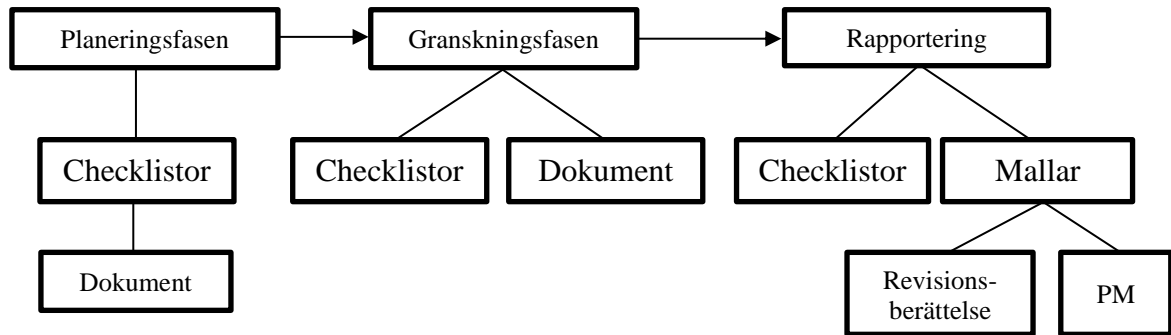
I *rapporteringsdelen* (se figur 3) förekommer enligt Revisor 5 en checklista där man kontrollerar att man verkligen utfört allt man ska och att samma förutsättningar föreligger som i processens start (se figur 8 nedan). Revisor 2 och Revisor 3 nämner att i rapporteringen ska även skriftlig eller muntlig information lämnas till kunden. Är det ett litet företag räcker det oftast att boka in ett möte och muntligen informera kunden, men gäller det ett större företag brukar ett prememoria (PM) skickas ut med mer detaljerad information (se figur 8 nedan). Revisor 5 menar att ett PM inkluderar en sammanfattning på de synpunkter som hittats under revisionens gång. Hur PM:et ska vara utformat finns det mallar på enligt Revisor 3.

Inte alla revisorer tycker att checklistorna och dokumenten är optimalt utformade. Revisor 4 förklarar under intervjun vad hen anser om sitt revisionsprogramms checklistor och dokument:

Jag tycker det är lite för komprimerat. Jag hade gärna sett att man hade haft större rubriker och mindre text. Det hade kunnat förenklas väldigt mycket och förhoppningsvis så kommer det med det nya verktyget här inom året. (Revisor 4)

Det synes vara så att revisorerna själva, i alla fall de med lite mer erfarenhet, vet av rutin hur man ska arbeta med checklistorna för att arbetet ska gå så smidigt som möjligt och för att man ska leva upp till den kvalité som erfordras. Det finns alltså möjlighet till att hoppa över vissa punkter. I vissa fall verkar det som att de som utformar manualerna inte hänger med i hur revisorernas arbete fungerar och på så vis uppstår ineffektivitet då checklistorna och dokumenten inte passar det stöd som revisorerna behöver i sitt dagliga arbete.

Utifrån ovanstående resonemang har det framkommit att checklistor används löpande genom hela revisionsprocessen. Dokument däremot förekommer främst i granskningsfasen men även till viss del i planeringsfasen. I rapporteringen har det visat sig att det är både checklistor och mallar som är det viktiga. För att förtydliga detta har en bild på var i revisionsprocessen de olika manualerna förekommer illustrerats:



Figur 8. Var i revisionsprocessen de olika manualerna förekommer

Som bilden visar finns det checklistor överallt. Dokumenten används dock i olika utsträckning inom de olika faserna. Mallarna i rapporteringsdelen är främst exempel på hur en revisionsberättelse ska upprättas samt på de PM som ska skickas ut till kunderna om information kring granskningen.

5.5. Varför används och hur uppfattas manualer

Revisorerna är förhållandevis överens om varför det finns och används så mycket manualer inom revisionsprocessen. Samtliga poängterar att manualerna är ett sätt att förhålla sig till ISA samt att inte överarbeta något. Revisor 5 hävdar följande när vi frågar hur manualerna har påverkat revisionsprocessen:

Jag skulle vilja säga att dem är de samma, manualerna är ju revisionsprocessen eller tvärtom revisionsprocessen är manualen, kan man säga. (Revisor 5)

Hen anser alltså att hela revisionsprocessen är en manual. Utifrån detta inser man att processen är väldigt hårt styrd av manualer. Till och med revisorerna själva beskriver och uppfattar processen som en manual i sig, där de ska följa olika steg.

Revisorerna uppfattar manualerna som något positivt för har dem fyllt i en checklista kan de sedan gå vidare till nästa steg med vetskapen om att man inte missat något. Man kan dock tänka sig att revisorerna inte själva är medvetna om hur styrda de är av manualerna. Självklart kan vi förstå varför alla uppfattar manualerna som ett hjälpmedel och stöd men det verkar som att revisorerna förlitar sig på att checklistorna och dokumenten förhåller sig till alla de lagar och regler som gäller. Sen är det väl en fråga om legitimitet, ser inte byråerna till att programmen inkluderar allt det dem ska enligt

lag så att revisionen blir korrekt så får byråerna dålig publicitet och förlorar sin legitimitet. Som Revisor 4 påpekar vill man självklart inte bli anmäld för att ha gjort felaktigheter och det synes vara så att checklistorna gör revisorerna tryggare i sitt arbete. Revisor 6 är inne på samma sak men menar att deras handbok är något som gör arbetet mer effektivt, hen formulerar sig enligt följande:

Revisionshandboken som jag nämnde tidigare tycker jag nog är till för att göra en effektiv revision. Man har tydliga instruktioner eller hjälp i revisionshandboken som gör att processen går effektivare. Checklistorna är däremot till för att dubbelchecka så att man inte missat något men även för att skydda byrån samt revisorn. (Revisor 6)

Alltså kan checklistorna hjälpa byrån och revisorn att inte begå misstag som kan påverka legitimiteten inom byrån, Revisor 6 förhåller sig relativt positiv till manualerna. Dock poängterar hen:

Manualerna tar väldigt mycket fokus från själva revisionen, man lägger en väldans tid på alla checklistor och tänker kanske inte på hur styrd eller vad man ska säga man är. (Revisor 6)

Alla revisorerna är i övrigt väldigt positivt inställda till checklistorna, dokumenten och de olika mallarna de måste förhålla sig till i arbetet. Men Revisor 2 är liksom Revisor 6 trots allt lite skeptisk mot manualerna då hen menar att vissa är onödigt invecklade och tar endast en massa tid som man hade kunnat använda till annat istället. Hen menar att det är samma checklistor som ska fyllas i på deras byrå oavsett om uppdraget gäller ett stort eller litet företag. Därför när man arbetar med ett litet företag känns vissa punkter i checklistorna överflödiga och begränsar istället arbetets effektivitet. Revisor 5 menar att checklistor är nödvändiga men också kan tenderar till att bli för mycket. Revisor 5 påpekar att införs det mer checklistor hade nästan vem som helst kunnat bli upplärd till att fylla i checklistorna. Hen poängterar även nedanstående:

Men att det måste finnas checklistor eller manualer i botten som säger vad jag måste göra, det är ju tvunget, för annars så skulle allt ihop spåra ur om alla själva fick råda. Nej men det har jag koll på i huvudet att det är rätt, för det vet jag liksom, nja det duger ju inte. Du måste ju kunna visa det. Så där måste ju finnas checklistor, men ibland så tenderar det till att gå för långt. (Revisor 5)

Varför en majoritet av revisorerna uppfattar att manualerna underlättar deras arbete beror nog mycket på att manualerna självklart behövs, men även för att de kanske inte reflekterat över manualernas påverkan tidigare. De är redan så styrda i sin arbetsprocess och känner sig trygga med manualerna.

Fördelarna med att använda manualer och också det största skälet till varför de används är alltså för att kunna förhålla sig till ISA och andra regler. Revisorerna vill inte överarbeta ISA eller begå misstag och därför behöver de manualerna som ett hjälpmedel och som en trygghet. Manualerna är även viktiga så de inte begår misstag och på så vis riskerar byråns legitimitet. Nackdelarna med manualerna är som nämnts ovan att de ser likadana ut oberoende på uppdrag. När det kommer till små uppdrag blir vissa punkter i checklistorna därför invecklade och irrelevanta.

5.6. Summering av kapitlet

I kapitlet har det empiriska materialet analyserats utifrån undersökningsmodellen (se figur 2). Revisorernas syn på hur en revisionsprocess är uppbyggd har diskuterats och det framkom att de flesta har samma bild av hur processen ser ut, undantaget Revisor 3 som nämner ytterligare ett steg i processen. Sedan har olika typer av manualer presenterats och illustrerats. Checklistor och dokument är de manualer som främst förekommer genom hela revisionsprocessen. Mallar är dock även viktiga men främst vid rapporteringen, så man upprättar en korrekt revisionsberättelse.

Manualerna används för att man ska förhålla sig till ISA och inte missa att granska någon viktig post. Uppfattningen kring manualerna är delade, en del anser att det är positivt med manualer medan andra är mer skeptiska till detta. De menar att manualerna är utformade på ett ineffektivt sett och att det inte är anpassade till de olika typerna av uppdrag som finns. Dock är alla överens om att manualer måste finnas till viss del annars hade arbetet aldrig fungerat.

Utifrån ovanstående diskussion kommer vi att gå vidare och analysera det empiriska materialet ur ett mer teoretiskt perspektiv i kapitel 6.

6. Teoretisk analys

I detta kapitel kommer empirin att analyseras utifrån ett mer teoretiskt perspektiv med grund i vår teoretiska referensram. Först kommer empirin att analyseras utifrån ett styrperspektiv för att sedan gå in och analysera empirin utifrån professionens synpunkt. Slutligen kommer det diskuteras huruvida man kan göra bedömningar om att frångå strukturen eller inte.

6.1. Innebörden av manualer

Bosk *et al* (2009) menar att användandet av manualer innebär att man styr revisorerna för att få kontroll över professionen. Revisor 1 poängterar att revisionsprocessen är väldigt hårt styrd av både regler och standarder. Det finns inte utrymme för egna tillvägagångssätt vid upprättandet av revisionen utan där finns en klar struktur som man ska följa. Manualer innebär alltså också vägledning som Bosk *et al* (2009) påpekar. Fritzén och Krantz (2011) menar att manualer innebär mindre risk till att begå misstag och på så vis också en möjlighet till att uppnå bättre kvalitet. Revisorerna känner att manualerna ger dem en större trygghet och stöd i deras arbete. För har de fyllt i samtliga checklistor och dokument så vet de att de fått med allt som är viktigt och på så vis måste de inte själva ta ett större ansvar som kan äventyra legitimiteten inom byrån. Agevall och Jonnergård (2007) menar att manualer ger upphov till mer homogenitet i revisorernas arbete. Har alla byråer liknande manualer så får de också en homogen slutprodukt, revisionen. I studien framgår det att manualerna inom de byråer som studerats har liknande utformade manualer men på olika avancerade nivåer. Alltså finns det en homogenitet inom yrket.

6.2. Styrning med manualer

Precis som Agevall och Jonnergård (2007) samt Merchant och Van der Stede (2012) diskuterar så är manualer ett sätt att styra med inom dokumentstyrning. Revisor 1 diskuterar hur hela revisionsprocessen är väldigt hårt styrd. Revisor 4 anser att revisorer är hårt styrda och att detta påverkat revisionsprocessen:

Ja utifrån att vi är bundna till ett verktyg som styr oss i hur vi arbetar och att vi ska vara effektiva i det vi gör. (Revisor 4)

Utifrån att revisionsprocessen styrs av regler och manualer genom dokumentstyrning kan vi återkoppla till teorin där Ouchi (1980) menar att en profession och de professionella bäst styrs genom klanstyrning, alltså genom normer och värderingar. Varför är det då så att revisionsprocessen inte styrs av normer utan istället av regler och därmed också manualer? Revisorerna menar att detta beror på att man måste ha regler för att revisionen ska bli homogen och på så vis skapa homogenitet inom alla byråer i Sverige. Det ska inte skilja sig åt i hur revisionens slutprodukt ser ut.

Revisorerna styrs av manualer då mer regler och standarder tillkommit inom yrket menar Agevall och Jonnergård (2007). Men på vilket sätt styr man med manualer? Bierstaker et al (2001) menar att man styr med manualer då man vill kontrollera och standardisera processen för att öka effektiviteten. Revisor 3, Revisor 4 och Revisor 5 däremot menar att det är främst de yngre revisorerna som blir styrda. De är alla överens om att de yngre medarbetarna är de som styrs mest av manualer då de uppfattar manualerna som hjälpmedel som inte kan frångås. Som Revisor 4 nämner ”men just för en yngre medarbetare så tror jag manualerna är viktigare stöd i arbetet än för den som jobbat några år”.

De som har lite mer erfarenhet, som till exempel Revisor 4, uppfattar det mer som att checklistorna finns där som stöd men vissa steg kan hoppas över utifrån anpassningar till uppdragets förutsättningar. De yngre medarbetarna har inte samma möjlighet att göra bedömningar om att hoppa över vissa punkter som är irrelevanta. Det innebär också som påpekats tidigare att det är de yngre och nyare revisorerna som blir mer styrda i sin process och som också gör mindre bedömningar då de inte har den rutin och kunskap som erfarna revisorer har.

6.3. Manualers inverkan på revisorsprofessionen och revisorerna

Det var införandet av ISA, där det står att allt arbete måste dokumenteras, som var början till denna allt mer manualstyrda revisionsprocess menar Agevall och Jonnergård (2007). De anser att i och med ökat krav på dokumentering behövdes manualerna för att upprätthålla kontrollen och kvalitén i revisionsprocessen. Detta påverkade både professionen men även de professionellas arbete (Agevall och Jonnergård, 2007). Ingen

av revisorerna nämner uttryckligen under intervjuerna att införandet av mer struktur och manualer skulle ha påverkat professionen i stort. Dock menar Revisor 4 att manualerna har påverkat revisorernas arbete. Revisor 4 nämner att sedan hen började jobba för 25 år sedan har det skett stora förändringar i hela revisionsarbetet. Man arbetar på ett helt annat sätt idag, då man har olika manualer som både är ett stöd men även som styr arbetet väldigt mycket. Utifrån detta kan man dra slutsatsen att strukturen påverkat professionen men kanske inte i den grad som teorin anser då ingen av revisorerna nämner detta. Men då strukturen påverkat revisorernas arbete har det självklart lett till förändringar för hela professionen i stort. Frågan är slutligen hur pass mycket manualerna verkligen påverkat revisorernas arbete?

Revisorsprofessionen är hårt styrd menar Agevall och Jonnergård (2007), men frågan är om detta är positivt eller negativt för professionen? Studerar man detta vidare så menar Agevall och Jonnergård (2007) att revisorsprofessionen förlorar väldigt mycket legitimitet då även redovisningskonsulter kan göra samma uppgifter. Öhman och Wallerstedt (2012) menar dock att man med hjälp av lagarna och standarderna försöker få professionen mer unik och att detta är något positivt. Men frågan är då utifrån intervjuerna ovan om det verkligen får den positiva effekten på professionen. Vår uppfattning är att professionen är för hårt styrd av alla regler vilket i sin tur gör att revisorerna måste använda sig utav mycket manualer i sin revisionsprocess. Revisorerna känner själva att manualerna blir för mycket ibland och därför måste de på eget initiativ göra små bedömningar huruvida alla steg i checklisten ska genomarbetas eller inte. Fler och fler regler har tillkommit och då också fler manualer med dem. Revisor 1 menar att i och med detta så kommer manualer bli mer och mer viktigt framöver. Man förstår dilemmat då byråerna måste se till så att revisionerna deras byrå ger ut håller den kvalitet som ISA kräver, därmed alla dessa checklistor, dokument och manualer.

Under intervjuerna framkommer det alltså att revisorerna till en övervägande del menar att manualerna är positiva. Är det då så att manualerna gör att professionen blir mer unik och på så vis stärker revisorsprofessionen snarare än att försvaga den som Öhman och Wallerstedt (2012) menar? Detta leder oss vidare in på nästa avsnitt där revisorernas egna bedömningar diskuteras och där det diskuteras att regler gör så att de egna bedömningarna försvinner.

6.4. Bedömningar om att frångå strukturen

Bierstaker *et al* (2001) diskuterar den ökade trenden mot mer struktur och att införandet av manualer endast varit möjligt tack vare tekniken. Strukturen har också gjort så att revisionsprocessen har synliggjorts menar Fritzén och Krantz (2011). Men Agevall och Jonnergård (2007) menar att desto mer struktur och manualer desto mindre egna bedömningar. Gör manualerna då så att de egna bedömningarna försvinner och finns det möjlighet för revisorerna att göra egna bedömningar om att frångå strukturen? Revisor 4 nämner att det finns möjlighet till att hoppa över vissa punkter i en checklista. Om man arbetar med ett mindre företag behöver man inte fylla i alla stegen då de troligtvis ändå är irrelevanta. Dock menar hen att man lär sig med tiden vilka det är som man kan hoppa över och vilka som måste fyllas i. Detta är alltså inget som är skrivet att så ska man göra utan det handlar om att använda sina egna bedömningar och kunskaper. Revisor 2 menar också att när man arbetar med de mindre uppdragen finns möjlighet att hoppa över vissa punkter som i en checklista känns irrelevanta. Dock är detta en bedömning man själv måste göra. Alltså finns det delvis en flexibilitet i att frångå strukturen men endast väldigt små delar, men detta gäller främst de små uppdragen.

Sibbald *et al* (2013) menar att det alltid kommer krävas egna bedömningar i viss mån inom revisionsprocessen. Samtliga revisorer är också överens om att man måste göra bedömningar på något sätt genom hela revisionsprocessen och att det alltid kommer att vara så. Revisor 5 menar att skulle de egna bedömningarna försvinna helt skulle vem som helst kunna fylla i manualerna, men att detta inte är något som kommer hända. Revisorerna poängterar att bedömningar främst är viktigt i *planeringsfasen* och att det till och med är ett måste att göra bedömningar där. Ingen nämner att det skulle finnas möjlighet att välja bort en checklista helt och hållet eller att man skulle kunna hoppa över ett steg i själva revisionsprogrammet. Detta tyder på att strukturen har tagit över de egna bedömningarna, även om de självklart finns kvar bedömningar och då de anses som nödvändiga enligt revisorerna.

Cushing och Loebbecke (1986) menar att det blir mer struktur och mindre egna bedömningar på grund av tidspresen som revisionsbyråerna har från kunderna. Revisor 5 nämner att man som revisor hela tiden måste tänka på att göra ett så effektivt och bra

arbete till så billig peng som möjligt. Det gäller att hitta en balans mellan detta så att kunderna blir nöjda samtidigt som man som revisor gör ett effektivt arbete

Är det då strukturen som är framtiden? Revisor 1 menar att checklistor och manualer bara kommer bli viktigare och viktigare då hen menar att fler regler kommer att införas och med dem fler manualer. Självklart handlar det om att överväga och utforma manualerna på ett så optimalt sätt som möjligt för att revisionsprocessen ska bibehålla sin kvalitet samtidigt som manualerna ändå ska göra arbetet mer effektivt.

6.5. Summering av kapitlet

I kapitlet har det empiriska materialet analyserats utifrån teorin. Det har fastställts vad innebörden av manualerna betyder. Det som framkommit är att manualer innebär en mer styrd arbetsprocess för revisorerna. Dock är de även ett hjälpmedel för revisorerna samt ett verktyg för att skapa homogenitet inom revisorsyrket. Manualerna är ett sätt för att styra och kontrollera revisionsprocessen. En del menar att styrning med manualer inte är det optimala inom revisionsprocessen men troligtvis det mest effektiva. Revisorerna är generellt positivt inställda till manualerna och uppfattar inte själva att de blir styrda i den utsträckningen de blir.

Om man lyfter resonemanget kring styrning av revisorerna ytterligare och studerar hur detta påverkat revisorsprofessionen menar teoretikerna att detta skapat homogenitet samt styrkt professionen. Revisorerna ställer sig dock neutralt till detta och menar att det kan vara så, men det är inget de funderat över. Slutligen är frågan hur revisorernas egna bedömningar har påverkats av manualerna. Inga tydliga svar kan konstateras men överlag menar både teoretikerna och revisorerna att de egna bedömningarna alltid kommer att efterfrågas och en revisionsprocess utan egna bedömningar är inte trolig.

7. Slutsats

I detta kapitel kommer våra slutsatser att presenteras följt av vårt teoretiska-, empiriska och praktiska bidrag med studien. Slutligen kommer förslag till vidare forskning att presenteras.

7.1. Diskussion och slutsats

Vår slutsats utifrån analysen är att revisorerna är väldigt hårt styrda av manualer som finns i revisionsprocessen. Då tidigare forskning främst studerat struktur i form av manualer och regler på professions- och organisationsnivå har vår studie fokuserat på revisorerna. Genom detta har det framkommit vad revisorerna själva menar att manualer är till för och hur de uppfattas.

Revisionsprocessen är som sagt väldigt hårt styrd av manualer i form av checklistor och dokument. Det finns ingen möjlighet för revisorerna att påverka utformningen av manualerna eller att göra bedömningar om att frångå strukturen på något sätt. Revisorerna är till viss del medvetna om hur pass styrda de är men menar ändå att utan manualerna hade de inte kunnat utföra sitt arbete så effektivt som med manualerna. Därför är revisorernas allmänna uppfattning att manualerna är något positivt.

Revisorerna använder olika styrintstrument som manualer, lagar och standarder vilka inverkar till att professionen blir mer professionell och effektiv. Revisorerna begår inte lika många misstag och riskerar därmed inte företagets legitimitet i lika stor grad som de hade gjort om hela arbetet grundade sig på revisorernas egna bedömningar. Det hade inte varit lätt för revisorerna att förhålla sig till ISA om alla fick tolka dessa individuellt. Manualerna är utformade enligt ISA, vilket innebär att följer man dessa manualer följer man ISA. Egna bedömningar är dock alltid viktiga. En revisionsprocess utan egna bedömningar hade blivit för standardiserad att till och med en robot hade klarat av uppgiften. Som poängterats verkar det vara främst de yngre som förlitar sig mest på manualerna och att det också är dem som gör minst egna bedömningar. Detta kanske kan ses ganska självklart då man som nyanställda inte har samma typ av rutin på hur arbetet ska utföras som mer erfarna revisorer har. Men utifrån att de egna bedömningarna radikalt minskat sedan manualer infördes kan man ställa sig frågande

till vad det är för kunskap som gått förlorad, om det ens är någon kunskap som gått förlorad?

Vi anser att det inte endast är revisorerna som styrs utav styrinstrument i form av manualer utan att det finns andra professionella som styrs på exakt samma sätt. Hela samhället blir mer och mer styrt då tekniken möjliggör detta. Det krävs också mer styrning och manualer för att arbetet och dokumenteringen ska bli effektivare. Andra professionella har självklart andra typer av lagar att förhålla sig till men styrs också av manualer. Alltså finns det en ökad trend mot mer struktur dels för att det är nödvändigt men även för att upprätthålla kontrollen inom professionerna.

Slutligen är revisorers manualer något som är självklart inom professionen, då de i grund och botten bygger på ISA och är nödvändiga, men som noga måste avvägas i vilken grad de ska användas. Detta för att arbetet ska bli så effektivt som möjligt och för att man ska producera en slutprodukt med bra kvalitet.

7.2. Studiens bidrag

7.2.1. Teoretiskt bidrag

Det har tidigare gjorts mycket forskning kring struktur i arbetsprocesser på professions- och organisationsnivå. Vår studie har gått djupare in och undersökt hur revisorerna påverkas av struktur och manualer. Studien har utgått från att fokusera på revisorer och undersökt hur manualerna ser ut samt hur de används i revisionsprocessen.

Det teoretiska bidraget i studien är att manualer ses som ett styrverktyg som styr revisorerna i deras arbete. Införandet av mer struktur har även ansetts påverka professionen och gjort denna mer homogen vilket ger ökad kvalitet på revisionen då den anses homogen och på så vis går att jämföra mellan olika revisionsbyråer. Manualerna anses begränsa revisorernas egna bedömningar då mer och mer fokus ligger på dokumentstyrning inom revisorsprofessionen. I relation till tidigare forskning innebär studien ökad kunskap kring hur revisorer styrs i revisionsprocess då tidigare forskare främst studerat styrning av professionella i allmänhet.

7.2.2. Empiriskt bidrag

Studiens empiriska bidrag har visat att det används mycket manualer i revisionsprocessen vilket även tidigare forskning visat. Dock har det i studien framkommit mer specifikt var i processen manualer används samt vilka olika typer det finns och hur dessa är utformade. Studien visar att manualerna används löpande men att olika typer förekommer mer eller mindre i revisionsprocessen tre faser (se figur 3). Dokument förekommer till exempel främst i granskningsfasen. Tidigare forskning har inte visat hur manualerna uppfattas av revisorerna själva men i denna studie visade det sig att revisorer menar att manualer är ett hjälpmedel i deras arbete. Dock menar revisorerna att utformningen på manualerna inte alltid är optimal vilken kan leda till begränsningar i deras arbete i en del situationer.

7.2.3. Praktiskt bidrag

Slutligen är det praktiska bidraget i studien att revisorerna får ökad förståelse för hur deras användning av manualer ser ut. Att de är väldigt hårt styrda och att det egentligen inte finns någon möjlighet till att frångå strukturen, vilket kanske väcker lite tankar hos revisorerna. Nyttan andra professionella har av studien är att de får en inblick i hur revisorerna arbetar samt vilka olika styrinstrument revisorer förhåller sig till.

Studien kan även jämföras med andra professioner och se om det är lika styrt av manualer inom dessa, som det är inom revisorsprofessionen, samt huruvida de professionella inom andra professioner uppfattar användandet av sina manualer.

7.3. Förslag till vidare forskning

Då studien är kvalitativ med ett urval på endast sex revisorer går det inte att göra några generaliseringar utifrån studien. Detta var dock inte heller vår tanke, då vårt syfte var att öka förståelsen kring styrning av revisorer i revisionsprocessen och fånga deras specifika uppfattningar. Till vidare forskning hade det därför varit av intresse att utveckla studien och göra en kvantitativ studie och se om det bekräftar eller förkastar

vad denna studie kommit fram till. På så vis får man en större generalisering kring ämnet.

Revisorerna i studien var väldigt lojala till sin byrå vilket gjorde att de främst framställde manualerna som något positivt. Vi menar att om de hade haft ett mer kritiskt synsätt hade de kanske tänkt om angående deras positiva inställning. En ytterligare svaghet i studien är att de revisorer som intervjuades endast hade arbetat på samma byrå hela tiden. Detta gjorde att de inte kunde jämföra deras manualer med hur det ser ut på andra byråer och skapa sig en uppfattning om manualerna kan vara bättre eller sämre beroende på byrå. Till vidare forskning kan man välja ut revisorer som arbetat inom kanske både "Big 4" och inom en mindre intervjuas och på så vis kan man få djupare diskussion kring manualernas utformning och effektivitet.

På ett mer teoretiskt stadié, när det handlar om hur revisorernas bedömningar har påverkats, hade det för vidare forskning varit intressant att studera förändringen från pappersform och egna bedömningar till att nästintill helt förlita sig på manualer har påverkat kvalitén på revisionen. Har det blivit bättre kvalité eller sämre? De flesta revisorerna nämnde under intervjun att manualerna bidrar till ökad kvalité snarare än att göra kvalitén sämre, men stämmer detta eller är det sämre med manualer? Hur mycket värdefull information och granskning försvinner när man inte använder sina egna professionella bedömningar? Även att studera hur de nyexaminerade revisorerna som kommer direkt in i denna teknologiska arbetsprocess påverkas hade varit intressant att studera vidare. Anses de som mindre kunniga eller lär de sig ändå att använda sina professionella bedömningar i samma utsträckning?

Forskning kring hur kvalitén på revisionen har påverkats av manualerna hade kunnat undersökas med en kvantitativ metod för att skapa en mer generalisering kring om det finns ett samband mellan bättre kvalité på revisionen och en ökning av manualer eller inte.

Hypotes 1: *Det finns ett samband mellan ökad användning av manualer och bättre kvalité på revisionen.*

Slutligen hade det varit intressant att genomföra denna studie om 10-15 år och se hur användandet av manualer ser ut i revisionsprocessen då. Revisor 1 påpekade att manualer bara kommer bli allt viktigare då mer regler kommer att införas. Förekommer det då ännu mer struktur om 10 år och krävs det fortfarande egna bedömningar i revisionsprocessen?

8. Litteraturförteckning

- Adler, P., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61-89.
- Agevall, Lena & Jonnergård, Karin. (2007). Management by documents: a risk of de-professionalizing? In tension between Organization and Profession: Professionals in Nordic Public Service. *Nordic Academic Press*, Lund, pp. 33-56.
- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. 1. Uppl. Liber
- Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: An assessment of the state of the art and implications for the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 159-164.
- Bjereld, U., Demker, M. och Hinnfors, J. (2009). *Varför vetenskap?* 3. uppl. Lund: Studentlitteratur AB.
- Bosk, C.L., Dixon-Woods, M., Goeschel, C.A., & Pronovost, P.J. (2009). Reality check for checklists. *The Lancet*, 374(9688), 444-445.
- Brante, T. (2005). Om begreppet och företeelsen profession. *Tidskrift för Praxisnära forskning*, (1), 1-13.
- Braun, R. L., & Davis, H. E. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques: Analysis and perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 725-731.
- Broberg, P. (2013). *The Auditor at Work: A study of audit practice in Big 4 audit firms*. Doktorsavhandling, Lunds universitet; avdelningen för företagsekonomi.
- Bryman, A. (2011). *Samhällsvetenskapliga Metoder*. Upl 2. Malmö: Liber A.B.
- Bryman A. och Bell E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Upl 2. Stockholm: Liber AB.
- Carrington, T. (2010a). *Revision*. Malmö: Liber AB.
- Carrington, T. (2010b) An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional is what counts! *Critical Perspective on Accounting*, (21), 669-682.
- Cushing, B.E. and Loebbecke, J.K. (1986). Comparison of Audit Methodologies of Large Accounting Firms. *Studies in Accounting Research*, (26).
- Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken*. 2. uppl. Lund: Studentlitteratur AB
- Evetts, J. (2013). Professionalism: Value and ideology. *Current Sociology*, 61(5-6), 778-796.
- Fritzén, L., & Krantz, J. (2011). Lärarprofessionen—som den framträder i Lärarnas tidning och Pedagogiskt Magasin 1990–2009.

- GHEORGHE, M. (2010). Audit methodology for IT governance. *Informatica Economica Journal*, 14, 32-42.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008): Management control system as package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19 (4), 287-300.
- Martz, W. (2010). Validating an evaluation checklist using a mixed method design. *Evaluation and Program Planning*, 33(3), 215-222.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education.
- Ouchi, W. G. (1980). Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative science quarterly*, 129-141.
- Qu, S. & Dumay, J. (2011) The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8 (3), 238-264.
- Schroeder, R. G., Reinstein, A., & Schwartz, B. N. (1996). Audit technology structures' effect on probabilistic judgement. *Managerial Auditing Journal*, 11(3), 17-24.
- SFS 2003:460. *Etikprövningslagen*. Stockholm: Utbildningsdepartementet
- SFS 1998:204. *Personuppgiftslagen*. Stockholm: Utbildningsdepartementet.
- Sibbald, M., de Bruin, A. B., & van Merriënboer, J. J. (2013). Checklists improve experts' diagnostic decisions. *Medical education*, 47(3), 301-308.
- Smith, M., Fiedler, B., Brown, B., & Kestel, J. (2001). Structure versus judgement in the audit process: A test of Kinney's classification. *Managerial Auditing Journal*, 16(1/2), 40-49.
- Vetenskapsrådet. (2002a). Etik. Hämtad 2015-04-25, från <http://www.vr.se/etik.4.3840dc7d108b8d5ad5280004294.html>
- Vetenskapsrådet. (2002b). *Forskningsetiska principer inom humanistisk-samhällsvetenskaplig forskning*. Stockholm: Vetenskapsrådet.
- Wallerstedt, E. (2009). *Revisorsbranschen i Sverige under hundra år*. SNS Förlag.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. and Tschudi F. (2006). Swedish auditors' view of auditing. Doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, 15(1), 89-114.
- Öhman, P., Wallerstedt, E., Institutionen för samhällsvetenskap, Fakulteten för humanvetenskap, & Mittuniversitetet. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of sweden. *Accounting History*, 17(2), 241-257.

Bilaga 1. Intervjuguide

Inledande frågor:

- 1. Vad har du för bakgrund/utbildning?**
- 2. Hur länge har du arbetat som revisor?**
- 3. Hur många anställda är ni på kontoret?**

Revisionsprocessen:

- 4. Hur ser de olika delarna ut i er revisionsprocess?**
- 5. Använder du dig av manualer i revisionsprocessen? Om ja, var i processen?**

Manualernas utformning:

- 6. Hur ser manualerna ut? Hur är de uppbyggda?**
- 7. Vad anser du manualerna är till för, vad är syftet?**

Olika typer av manualer:

- 8. Vilken typ av manualer är det ni använder er av och hur ser dessa ut?**

Dokumentstyrning:

- 9. Anser du att manualerna begränsar ditt arbete eller underlättar de för dig? Varför, olika för olika manualer?**
- 10. Har ni använt manualer under hela din arbetstid här på företaget?**
- 11. Uppdateras manualerna löpande?**

Egna bedömningar:

12. Var i revisionsprocessen måste man göra mest bedömningar?

13. Har manualerna påverkat revisionsprocessen?

Avslutande fråga:

14. Tror du att manualanvändandet och utformningen sett annorlunda ut om ni arbetat på en annan revisionsbyrå?

Bilaga 2. Exempel på transkribering

6. Hur ser manualerna ut? Hur är de uppbyggda?

R: Allt i programmet är egentligen länkat till FAR:s samlingsvolym så att man direkt kan gå in och kolla. Där finns också hjälptexter som man kan kolla på. Till exempel det här avser.. och det här ska ni kunna besvara. Om då någon punkt i de här programmen i checklistan är oklara så ska man kunna få lite hjälp och lite fördjupning på det hela. Sen har vi även en stor databas som heter GAAIT där vi kan gå in och hämta den senaste informationen för vi har ju mycket förändringar också i dokument och så där. Och för att vara säker på att man använder det senaste så går man in och hämtar då till exempel företagsledningens uttalanden, revisionsberättelser och sådana mallar så att säga, för man vill ju inte använda något som är föråldrat.

7. Vad anser du manualerna är till för, vad är syftet?

R: Det ska vara som ett stöd i arbetet och att förhålla sig till ISA som är en del av arbetsuppgifterna att vi ska utföra och revidera efter den standarden. Och då är manualen ett stöd för det och att man gör rätt och inte missuppfattar något.

8. Vilken typ av manualer är det ni använder er av och hur ser dessa ut?

R: Allting finns egentligen. Nu är det så att vi faktiskt fortfarande köper in FAR:s samlingsvolym för vi tycker att det är vår bibel så att säga som vi slår i och markerar. Vi har också med dessa när vi är ute hos kund så om det är någon fråga så har man associationsrätten med de mest vanliga lagarna och du har hela ISA regelverket samt K2 och K3. Men vi är även uppkopplade när vi är ute hos kunder så vi kan lätt gå in på nätet och kolla. Men detta är den boken som hänger kvar fortfarande som sin lilla egna fysiska handbok. Sen har vi ju som sagt dokument och checklistor.

9. Anser du att manualerna begränsar ditt arbete eller underlättar de för dig? Varför?

R: Det som man kanske inte tycker är väsentligt det behöver man liksom inte göra. Men annars tycker jag nog att manualer hjälper mig i arbetet. Vi som har jobbat med detta flera år har kunskapen i oss och vet att det här är ett problem och det måste vi kolla närmare på. Vi vet också var vi ska hitta svaren. Men just för en yngre medarbetare så tror jag manualerna är viktigare stöd i arbetet än den som jobbat några år.

Bilaga 3. Exempel på innehållsanalys

Transkriberad text med gulmarkerade meningsbärande enheter	Kod	Kategori	Tema
Sedan har vi då inom vår byrå som tillhör "Big 4" att vi är väldigt styrda till verktygen hur vi genomför revisionen och hur vi dokumenterar. Vi har också interna kvalitetsgranskningar som visar att vi följer och gör vad som förväntas inom vår organisation. Så det är väldigt hårt styrt hur vi gör vår revisionsprocess.	Hårt styrt i revisionsprocessen	Hur Varför	Styrning
I: Använder du dig av manualer i revisionsprocessen? Om ja, var i processen? R: Vi har främst två program. Ett för mindre revisioner det vill säga de som är under 75 revisionstimmar och sedan har vi ett annat program för de uppdragen med över 75 revisionstimmar. I: Vad heter dessa program som ni använder? R: Ja för de under 75 timmar så heter det >75 revisionstimmaroch sen har vi då det stora som heter <75 revisionstimmar.	Olika revisionsprogram	Vilka	
R: I planeringsfasen gör vi även en analysmodell där oberoende ingår. När vi gör urval som man också ska göra så är detta något som ligger utanför själva revisionens dokumentationsprogram. Vid urval lägger man in förutsättningar i ett program och sen så gör det ett slumpmässigt urval på de poster du ska kontrollera.	Använder även manualer utanför själva revisionsprogrammet		
R: Nu är vi lite i ett skede här på byrån när vi håller på och byter ut de här verktygen lite smått och vi som har jobbat här så många år som jag är inte de första som blir utbildade i detta utan de är våra yngre medarbetare och assistenter som då i första hand utbildas.	Yngre revisorer får ta del av nya program i första hand	Av vem	