



Examensarbete, 15 hp, för
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2016

Kunskap vs. Professionalism

Hur utvecklas revisorns kunskaper genom karriären?

Jennie Eliasson-Olsson och Perttu Kiiskinen

Författare/Author

Jennie Eliasson-Olsson & Perttu Kiiskinen

Titel/Title

Kunskap vs. Professionalism

Handledare/Supervisor

Daniela Argento

Examinator/Examiner

Timurs Umans

Sammanfattning

Revisorn har en viktig ställning dagens marknadsorienterade samhälle. För att intressenter ska känna sig säkra i att investera i ett företag är det viktigt att den information som företaget sänder ut har granskats av en opartisk aktör. Såttillvida är revisionens syfte är att skapa trygghet och stabilitet på de finansiella marknaderna. För att kunna genomföra detta uppdrag behöver revisorn kunskaper inom ett flertal områden. Inom professionen finns väletablerade titlar som medarbetarna har. Dessa titlar är revisorsassistent, senior, manager och partner. Trots dessa väletablerade titlar finns det inom forskningen få studier på hur kunskaperna utvecklas genom och hur kunskapen skiljer sig åt mellan de olika titlarna.

Syftet med denna uppsats är således att utforska hur kunskaperna utvecklas genom de olika karriärstegen. För att utforska hur kunskaper utvecklas har inledningsvis ett teoretiskt ramverk skapats, som ger en bild av att revisorns kunskap utvecklas från teoretisk kunskap mot professionalism, som definieras som en färdighet. För att uppnå uppsatsens syfte har vi genomfört en kvalitativ studie baserad på tio intervjuer med revisorer som har lång arbetslivserfarenhet. Det faktum att dessa personer har en lång arbetslivserfarenhet i yrket gör att de kan se tillbaka på hur deras egen kunskap utvecklats genom karriären. De resultat som vi funnit är att den teoretiska kunskapen fortsätter att utvecklas genom hela karriären, genom fortbildning men också på grund av att yrket kontinuerligt förändras med omvärlden. Detta sammantaget med ett ständigt ökande ansvar innebär att revisorn kontinuerligt måste utvidga sin teoretiska kunskapsbas. En färdighet som måste behärskas är professionalism, denna är viktig redan i början av karriären men dess betydelse ökar för varje karriärsteg. Denna uppsats bidrar till att sprida ljus över hur kunskaper utvecklas genom en revisors karriär och kan således hjälpa studenter för att förstå professionens förväntningar men också hjälpa högskolor och universitet att utforma utbildningen så att den bättre möter revisionsbyråernas förväntningar.

Ämnesord

Kunskap, revisorns kunskap revisorns färdigheter, professionalism, revisorns kompetens, revisorsprofessionen.

Abstract

Existing literature has highlighted that an auditor has an important role in the market oriented society. The objective of audit is to create stability on the financial markets, as the auditor has the function of an impartial controller of the information that companies disclose to their stakeholders. Some studies argue that, to be able to perform this mission, auditors need knowledge in several areas during their career. Within the profession there are well established titles such as assistant, senior, manager and partner. However, despite the fact that these titles are so well established, there are no studies on how knowledge is developed and evolved through the career and how knowledge differs between the various titles.

Thus, the purpose of this dissertation is to explore how knowledge is developed through the different stages in an auditors' career. In our attempt to explore the development of knowledge, we have first developed a theoretical framework suggesting that auditors' knowledge evolves from a theoretical knowledge towards professionalism which is defined as a skill. Subsequently, we have conducted a qualitative study based on ten interviews with auditors who have extensive work experience. The extensive work experience allows the respondents to reflect on their own knowledge, and how the knowledge has evolved through their career. The empirical evidence shows that theoretical knowledge is an important part of an auditor's knowledge all the way through the career but it is constantly evolving, through education, due to the changes in the environment. These findings, combined with the growing responsibility in the daily work, implies that an auditor has to constantly increase the theoretical knowledge base. Already in the beginning of the career, professionalism is an important skill, but the higher in the hierarchy an auditor gets professionalism is seen as more and more important skill. This paper sheds light on how knowledge evolves through an auditor's career and therefore it gives a contribution to students as it gives them a picture of the professions demands. Another contribution is to the education system as this paper allows tertiary education to be formed so it better meets the demands from the audit companies.

Keywords

Knowledge, auditor knowledge, auditor skills, professionalism, auditor competence, audit profession.

Förord

Vi vill inleda med att rikta ett stort tack till vår handledare Daniela Argento. Du har varit ett fantastiskt stöd i vårt arbete både i ur och skur. Tack för all den tid du lagt ner och den glöd som du motiverat oss med. Vi vill även tacka respondenterna som tagit sig tid med våra intervjuer under en hektisk period. Till sist vill vi även tacka övrig personal på Högskolan Kristianstad som varit behjälplig med att skapa kontakt med revisorer.

Tack till er alla! Utan er hade denna uppsats inte kunnat bli till.

Kristianstad, 26 maj 2016

Jennie Eliasson-Olsson

Perttu Kiiskinen

Innehåll

1. Inledning	16
1.1 Problematisering	18
1.2 Forskningsfråga.....	21
1.3 Syfte	21
1.4 Disposition	21
2. Teoretisk referensram	22
2.1 Tidigare forskning.....	22
2.2 Kunskap	23
2.2.1 Utveckling av kunskap.....	23
2.2.2 Erfarenhetens betydelse för kunskap	24
2.3 Syftet med revision	24
2.4 Revisionsprocessen och väsentlighet.....	26
2.5 Revisorsprofessionen	28
2.6 Karriär	29
2.7 Professionalism	32
2.8 Sammanfattning	33
3. Metod	36
3.1 Vetenskaplig metod	36
3.2 Empirisk metod.....	37
3.2.1 Metod för litteratursökning	37
3.2.2 Datainsamlingsmetod.....	37
3.2.3 Intervjumetod.....	39
3.2.4 Intervjuteknik.....	39
3.3 Urval	40
3.4 Intervjuernas genomförande och forskarens roll	44
3.5 Analys av data.....	45

3.5.1 Innehållsanalys.....	46
3.6 Etiskt- och moraliskt förhållningssätt	47
3.7 Tillförlitlighet, trovärdighet och överförbarhet.....	47
4. Empiri och analys	50
4.1 Kunskapsutveckling genom karriären.....	50
4.1.1 Kunskapsutvecklingen för assistenter under det första året.....	50
4.1.2 Kunskapsutvecklingen under assistentens andra år	51
4.1.3 Seniorens kunskapsutveckling	52
4.1.4 Kunskapsutveckling på mindre byråer.....	53
4.1.5 Kunskapsutveckling för managern	54
4.1.6 Kunskapsutvecklingen för nivåer ovanför managern	56
4.1.7 Partners kunskapsutveckling.....	57
4.1.8 Sammanfattning av kunskapsutvecklingen genom karriären	59
4.2 Professionalism.....	61
4.2.1 Den sociala kompetensens betydelse för professionalismen	61
4.2.2 Expertkunskapens betydelse för professionalismen	63
4.2.3 Sammanfattning av professionalism	66
4.3 Teoriberikande resultat	66
4.4 Sammanfattning	68
5. Slutledning	70
5.1 Slutsatser.....	70
5.2 Uppsatsens bidrag	76
5.2.1 Teoretiskt bidrag	76
5.2.2 Socialt bidrag	77
5.3 Förslag till fortsatt forskning	77
6. Litteraturförteckning	80

Bilagor

Bilaga 1: Intervjuguide	84
-------------------------------	----

Figurförteckning

Figur 2.1 – Syftet med revisionen.....	18
Figur 2.2 – Revisionsprocessen	19
Figur 2.3 – Karriärsteg inom revisorsprofessionen.....	22
Figur 2.4 – Teoretisk tankemodell	27
Figur 5.1 – Olika anledningar till behovet av ny teoretisk kunskap	65
Figur 5.2 – Professionalismens betydelse efter ett ökande ansvar	67

Tabellförteckning

Tabell 3.1 – Förteckning över respondenter	36
--	----

1. Inledning

I detta kapitel presenteras problembakgrunden till ämnet. Vidare kommer en problematisering att presenteras som leder fram till en konkret frågeställning samt uppsatsens syfte. Kapitlet avslutas med en förklaring om uppsatsens fortsatta upplägg.

Revisorn har en viktig ställning i dagens marknadsekonomiska samhälle (Carrington, 2014). Revisorn uppgift, enligt Öhman (2007), är att granska en del av företagets redovisning och på detta sätt kvalitetssäkra denna information. Detta skapar stabilitet och komfort för ägare, investerare och andra intressenter som har ett intresse i företaget. Vidare innebär detta att revisorn ger legitimitet åt företagets redovisning och ägarna har ytterligare en part, utöver VD, att hålla ansvarig vid eventuella oegentligheter. För att kunna genomföra detta uppdrag behöver revisorn dels professionell kunskap om revision, dels göra vissa bedömningar. Choo (1996) menar att de bedömningar som revisorn måste göra kräver stor teoretisk kunskap men för att göra bra bedömningar måste den teoretiska kunskapen kompletteras med stor erfarenhet. Det är också viktigt att revisorn kan beakta väsentlighet och göra rätt saker då en revision förväntas bedrivas så effektivt som möjligt och detta innebär att revisorn måste veta när han eller hon är klar, då det är omöjligt att granska allt (Öhman, 2007). Detta innebär att revisorn har en hel del val att göra och gör revisorns arbete komplext. Vilka saker ska granskas och hur noga? Vidare betyder detta att revisorn måste ha kunskaper inom flera olika fält beroende på vad uppdraget kräver.

Den slutprodukt som revisionen slutligen resulterar i är en revisionsberättelse. Power (1997) menar att klienten sällan har inblick i vad revisionsprocessen och därmed är det också oklart för klienten vad revisorns uppgifter är. Vidare innebär detta att kunden har svårt att bedöma revisorns arbete, utan endast har att förlita sig på de bedömningar som denna gör. Då det är oklart vad revisorn producerar menar Power (1997) att revisorns kunskapsbas också kan beskrivas som oklar.

Vidare skulle det kunna argumenteras för att revisorns kunskapsbas är svår att definiera eftersom revisorsbranschen kontinuerligt utsätts för förändringar. I Sverige avskaffades revisorsplikten för små företag 2010 och ledde till att en stor del av de inkomster som byråerna tidigare hade kunnat förlita sig på från revisionsuppdrag nu måste finnas på andra

håll. Ytterligare en förändringsfaktor för revisorns arbete är samhällets förväntningar. Då revisorn fungerar som en granskare av den finansiella informationen som företagen ger ut har revisorn också en position där han fungerar som en opartisk bedömare i samhällets intresse (Carrington, 2014). När samhällets förväntningar och krav på revisionen förändras, förändras även revisorns intresseområden. Sedan millennieskiftet har minst en skandal om året inträffat där det brustit i företagens redovisning (Siriwardane, Kin Hoi Hu & Yew Low, 2014). För att nämna några av de största kan exempelvis Enron i USA och Parmalat i Italien tas upp. Detta har skadat förtroendet på revisorn men också lett till att revisorn yrke förändrats. Efter exempelvis Enron-skandalen ökade efterfrågan på revision och revisorns kunskaper (Nogler, 2007; Siriwardane *et al.* 2014). Men om revisorns kunskapsbas är så svår att definiera, vad är det då som efterfrågas?

Jämfört med de klassiska professionerna, läkare, jurister och teologer skiljer sig revisionsyrket sig något. Enligt Brante (1988) kännetecknas en profession av bland annat en lång utbildningstid där en unik kunskap inhämtas. Dessutom monopoliseras kunskapen genom att det endast är möjligt att inhämta kunskapen i slutna institutioner (*ibid*). Vidare menar Brante (1988) att det krävs någon sorts examination för att upptas i en sluten krets med tydliga avgränsningar för vilka som tillhör, och vilka som är utanför, kretsen. På alla dessa punkter uppfyller revisionsyrket kriterierna förutom punkten med unik kunskap. Flera av de kunskaper som en revisor förväntas besitta finns även inom andra områden. Det skulle kunna diskuteras om inte redovisningsexperter är bättre lämpade att granska ett företags redovisning. Eller att jurister i vissa fall skulle vara bättre lämpade att uttala sig i andra frågor. Vad är det som gör revisorer till rätt personer att utföra dessa uppgifter? Det saknas inte forskning på revisorns kunskaper och färdigheter men studierna leder till olika resultat beroende på vilka grupper man valt att studera. Delvis kan det stora intresset för revisorns kunskaper bestå i komplexiteten av revisorns arbete. Enligt Siriwardane *et al.* (2014) är revisionsyrket en profession som bygger på utbildning och praktik. Detta stämmer med Choo (1996) som menar att en stor del av den teoretiska kunskap som revisorer besitter, ligger till grund för att utveckla färdigheter i yrket. Detta stöds också av Brante (1988) som menar att det krävs teoretiska kunskaper för att i sin profession kunna utveckla förmågor.

Med denna bild av ett yrke som kontinuerligt förändras och med en oklar bild av vad revisorn kan och bör kunna är det viktigt att förmedla detta till studenter som är på väg in i arbetet men också till dem som är nya revisorsassistenter och håller på att söka sin plats i

arbetslivet. Vilka kunskaper är viktiga i olika delar av revisionsprocessen och olika delar av karriären?

1.1 Problematisering

Tidigare forskning kring revisorns profession har haft ett stort fokus på att finna kunskaper, egenskaper och färdigheter som är eftertraktansvärda för alla revisorer (Siriwardane et al. 2014). Dessutom ligger stort fokus på auktoriserade och erfarna revisorer och vad de anser vara viktigt i deras arbete i det läget. Detta stöds också av Chia (2003) som menar att en stor del av revisionsforskningen är koncentrerad på vilka egenskaper och färdigheter som förväntas av erfarna revisorer och att mer forskning kring revisorsassistenter krävs. En förklaring till det stora fokus på erfarna revisorer inom forskningen skulle kunna vara de skandaler som inträffat med revisorer och redovisningsexperter inblandade och att det är de erfarna, påskrivande revisorer som får bära ansvaret och därför är det deras egenskaper som är intressanta att studera. När det inte längre räcker att förlita sig på kunskaper måste professionen visa upp en professionell front för att behålla sin legitimitet. Visserligen finns en rad studier som syftar till att överbrygga gapet mellan utbildning och profession och som fokuserar på vilka kunskaper som studenter bör få under sin utbildning för att klara övergången till arbetslivet (Clune & Gramling, 2012; Jones, 2014). Det kan dock argumenteras för att ur kunskapssynpunkt förbises stora grupper av individer inom revisionsyrket.

Enligt Carrington (2014) finns det på de större byråerna en oerhört hierarkisk ansvars- och arbetsfördelning där titlar spelar en stor roll. De olika indelningarna i roller och titlar skiljer sig något åt mellan byråerna men vanligtvis finns det fyra eller fem karriärnivåer med tillhörande undergrupper. I botten av hierarkin finns revisorsassistenterna och steget ovanför brukar benämnas senior. Steget upp till nästa nivå som benämns manager kräver att individen har fem till tio års erfarenhet i yrket och i Sverige innebär det att det är på denna nivå som revisorn kan examineras och bli påskrivande revisor. Ovanför managern finns en nivå som brukar betecknas senior manager och överst i hierarkin återfinns partnern som är ägare till byrån och har oftast mer än tio års erfarenhet. De olika titlarna innebär vidare att varje roll har olika arbetsuppgifter. Hayes, Wallage och Gortemaker (2014) menar att partners roll är att planera revisionen, göra uppföljningar, sköta kundkontakten med klienten men också skaffa nya klienter. För att klara denna roll menar Carter och Spence (2014) måste partnern ha god kommunikationsförmåga och god social kompetens. Vidare menar Carter och Spence (2014) att partnerrollen i en revisionsbyrå handlar till stor

del om att vara en entreprenör och att flera partners menar att de inte deltar i det praktiska revisionsarbetet. Dessa menar att kunskap om specifika redovisnings- eller revisionsfrågor handhas bäst av nivåerna under partners. Just expertkunskap inom särskilda områden är det som utmärker en senior manager. Rollen som senior manager är lik managerns men innebär enligt Almer, Lightbody, Single och Vigilante (2011) expertkunskap inom ett särskilt område. Managerns roll är att leda de seniora revisorerna i sitt arbete och att tillhandahålla expertkunskap (Hayes et al. 2014). Kornberger, Justesen och Mouritsen (2011) menar att steget upp till manager är ett stort steg i en revisors karriär, och liknar steget upp till managernivån med att klättra upp för ett berg. Plötsligt förväntas individen axla en ny roll som skiljer sig mycket från den tidigare. Managern ska fungera som en samordnare mellan assistenter, partners och klienter. För att klara denna uppgift menar Kornberger et al. (2011) måste managern kunna fungera som en projektledare, vara social för att kunna hantera relationen med de tre grupperna men också kunna ta ställning till svårare tekniska frågor som dyker upp i arbetet. De seniora revisorerna leder det praktiska arbetet ute hos kunden och leder revisorsassistenterna i sitt arbete. Carrington (2014) jämför senioren roll med den förmannen på en fabrik har, att leda det operativa men också till stor del delta i det arbete som revisorsassistenterna gör. Revisorsassistenterna är de som gör grovjobbet som ofta består av att utföra enklare rutinbaserade uppgifter. Både senioren och revisorsassistenten brukar, i litteraturen gemensamt benämnas revisorsassistenter. Klibi och Oussii (2013) menar att det som revisionsbyråerna förväntar sig av revisorsassistenter då de kommer in på byrån är pålitlighet, ärlighet, god etik, god kommunikationsförmåga, och att kunna hantera en stor arbetsbörda. Detta instämmer också Abayadeera och Watty (2014). Rena kunskaper inom revision eller redovisning anses givetvis också vara viktiga men det som revisionsbyråerna främst värdesätter är att individen kan kommunicera och samarbeta med sina kollegor och klienter. De kunskaper som assistenterna förväntas skaffa sig under tiden som revisorsassistenter är grundläggande kunskaper inom redovisningsstandarder och att få förståelse för revisionsprocessen. Kornberger et al. (2011) menar att det är managerns roll att i första hand handleda de yngre medarbetarna men nämner också att det är vanligt att en senior revisorsassistent får ta en del av den rollen. Att arbetet mellan de olika rollerna skiljer sig åt så mycket torde också tyda på att kunskapsbasen också ser annorlunda ut beroende på vilken titel personen ifråga besitter. Med detta i åtanke kan det ses som underligt att forskningen till stor del fokuserar dels på en kunskapsbas som kan appliceras på alla revisorer i hierarkin dels att det är stort fokus

på endast erfarna revisorer. Anderson-Gough, Grey och Robson (2002) nämner att den viktigaste färdigheten för en revisor är att uppfattas som en professionell yrkesmänniska. Redan från den första dagen kommer revisorsassistenten att börja formas efter den norm som råder på revisionsbyrån. Det kan handla om klädkoder eller språkbruk. Carter och Spence (2014) instämmer i detta men menar att det är ännu viktigare ju mer kundkontakt revisorn har att uppfattas som en professionell yrkesmänniska. Vidare menar Carter och Spence (2014) att då partnern till stor del inte har några praktiska revisionsuppgifter, utan jobbar med att marknadsföra byrån och att upprätthålla kundkontakten med befintliga klienter, är det viktigaste för partnern att uppfattas som en professionell yrkesmänniska.

Carrington (2014) menar att den första tiden, det vill säga som revisorsassistent, är en oerhört lärorik process och under denna tid är kunskapsutvecklingen intensiv. Den bild av professionellt beteende, som tidigare forskning kring revisorns kunskaper ger, är till stor del baserad på rollerna högst upp i hierarkin. Men hur ser kunskapsutvecklingen däremellan ut?

Ytterligare en intressant faktor är förändringarna i revisionsprofessionen. Avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag 2010 har lett till en förändring av branschen till att bli mer inriktad mot konsultation och att detta torde förändra kunskapsbasen (Holtzman, 2004). De största revisionsbyråerna kan, enligt Carrington (2014), numera ses som konsultföretag som råkar ha revision som en del av sin verksamhet. Men om kunskapsbasen förändrats, har det inneburit förändringar för alla karriärsteg?

Genom att dela in en revisors karriär efter de olika titlar som finns inom revisorprofessionen vill vi med denna uppsats studera hur revisorns kunskaper utvecklas i de olika stegen. Som tidigare nämnts saknas det inte forskning kring revisorns kunskaper men vi menar att forskningen till stor del har fokuserat på två grupper, dels erfarna revisorer, ofta i partnerställning med avsikten att generalisera partnerns kunskap till alla revisorer. Dels har stort fokus legat på studenter och vilka kunskaper dessa behöver för att klara sig i arbetslivet. Mellan dessa ytterligheter finns flera karriärnivåer och det är detta gap i forskningen som vi vill utforska. Vi anser att vår uppsats kommer att bidra till ökad förståelse för hur en revisorskarriär kan se ut men även hjälpa studenter att förstå revisorsprofessionen bättre. Utöver detta kan uppsatsen också hjälpa högskolor och universitet vid utformningen av revisorsutbildningar.

1.2 Forskningsfråga

Hur förändras revisorns kunskapsbas genom karriären?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utforska för hur revisorns kunskaper utvecklas genom karriären.

1.4 Disposition

Denna uppsats är uppdelad i fem kapitel. Utöver detta inledande kapitel som lett fram till uppsatsens konkreta forskningsfråga och syfte kommer vi i nästa kapitel presentera tidigare forskning kring ämnet revisorns kunskaper med målet att utveckla ett teoretiskt ramverk. Detta teoretiska ramverk kommer ligga till grund för att analysera de resultat som framkommit. I det tredje kapitlet presenteras uppsatsens vetenskapliga och empiriska metod, och vidare beskrivs hur vi har gått tillväga för att besvara forskningsfrågan. Efter detta kapitel presenteras empirin och den analys som vi gjort av de insamlade data. I det sista kapitlet presenteras de slutsatser som kan dras från analysen. Vidare kommer kapitlet att kopplas ihop med problematiseringen och besvara forskningsfrågan. Slutligen, efter referenslistan, bifogas bilagor.

2. Teoretisk referensram

I denna del kommer centrala begrepp som diskuteras i denna uppsats klargöras. Syftet med denna uppsats är att utforska hur revisorns kunskaper utvecklas genom karriären. Därför förklaras begreppet kunskap för att sedan koppla det till revisorns profession och de delar av en revisors arbete som påverkar vilken kunskap som behövs. Vidare kommer kunskapsbegreppet kopplas till karriärsutvecklingen för att klargöra vilken betydelse kunskap har för de olika karriärstegen. Kapitlet avslutas med en tankemodell, baserad på tidigare forskning och den bild som denna forskning ger upphov till. Denna tankemodell kommer att ligga till grund för utformningen av hur empirin samlats in men senare också kopplas ihop med de resultat som uppsatsen leder till.

2.1 Tidigare forskning

Som tidigare nämnts har en stor del av den forskning som riktat sig mot revisorer delvis fokuserat på vilka teoretiska kunskaper som är viktiga för en blivande revisor att behärska (Palmer, Ziegenfuss & Pinsker, 2004; Clune & Gramling, 2012). Delvis har forskningen haft stort fokus på revisorer med lång erfarenhet eller där man försökt gemensamma nämnare som alla inom revisionsyrket bör ha (Grey, 1998; Anderson-Gough et al. 2002; Cooper & Robson, 2006). I dessa sammanhang brukar professionalism beskrivas som en viktigare del än en bred kunskapsbas. Siriwardane et al. (2014) menar att det saknas forskning kring revisorers färdigheter (skills), kunskap (knowledge) och attityder (attitudes). Vid granskning av tidigare forskning inom ämnet framträder en bild av att det finns en eller ett fåtal sorts kunskaper eller färdigheter som alla inom revisionsyrket bör ha.

Samtidigt brukar revisionsprocessen beskrivas som ett arbete i team bestående av personer i olika steg av karriären. Genom att olika individers kunskaper sätts samman kan revisionen skötas mer effektivt (Dereli, Baykasoğlu & Daş, 2007). Detta tyder på att det kanske inte finns en sorts kunskap som alla inom revisionsyrket bör ha utan att det just är diversifieringen i kunskaper mellan de olika individerna som skapar ett starkt team och i förlängningen en effektiv revision. För att kunna utröna vilka kunskaper som revisorer, i olika delar av sin karriär, besitter bör vi börja med att diskutera vad kunskap är.

2.2 Kunskap

Att definiera kunskap är en svår uppgift. Den mest påtagliga förklaringen till vad kunskap för en revisor är skulle kunna beskrivas som teoretiska kunskaper som han eller hon förvärvar under den teoretiska delen av sin utbildning. Dock ska den praktiska delen av en revisors utbildning också ge kunskaper och färdigheter som han eller hon ska bära med sig under sin karriär. Det svåra framstår när man ska avgränsa de olika delar som kunskap innefattar eller sammanfaller med. Vidare kan det vara svårt att se var skiljelinjen går mellan teoretisk kunskap, färdigheter och egenskaper. Kunskap är, enligt Elmgren och Henriksson (2013) ett begrepp som kan delas in på många olika sätt beroende på vad syftet är. I vissa sammanhang jämföras dessutom kunskap med färdigheter och egenskaper. I utbildningssammanhang menar Elmgren och Henriksson (2013) att kunskap, motsvaras av att veta något, exempelvis vad relativitetsteorin innebär. Färdigheter motsvaras av att veta hur en uppgift ska göras, och slutligen förmåga som motsvaras av problemlösningsförmåga. Liknande indelning gör Polanyi (1966) refererad i Vera-Muñoz, Ho och Chow (2006) s. 135 med indelning av kunskap i dels tydlig (explicit) och underförstådd (tacit) kunskap. Den tydliga kunskapen eller ”know-what” liknas av Polanyi (1966) med sakkunskaper. Dessa kunskaper är enligt Polanyi (1966) sådana som är enkla att ta till sig, enkla att kategorisera och är något som kan kommuniceras och läras ut. Den underförstådda kunskapen eller ”know-how” är däremot dold i vardagliga sedvanor och i enskilda individers undermedvetna. Vidare innebär detta att den underförstådda kunskapen lärs in i individens undermedvetna. Den underförstådda kunskapen bildar en grund för individens uppfattning om omvärlden och individens värderingar och låter sig därför inte lika enkelt kommuniceras. Denna typ av indelning av kunskaper har fått starkt stöd i forskningssammanhang och skulle väl kunna användas för att se hur revisorers kunskaper utvecklas från den teoretiska utbildningen och genom arbetslivet. Därför kommer vi i fortsättningen att använda denna indelning då vi talar om kunskap. Den del som Polanyi (1966) refererade till som tydlig kunskap eller ”know-what” kommer vi benämna teoretisk kunskap. Vad gäller den underförstådda kunskapen eller ”know-how” kunskapen anser vi att den bäst förklaras med begreppet färdighet.

2.2.1 Utveckling av kunskap

Westermann, Bedard och Earley (2015) påpekar just att endast en liten del av den kunskap som revisorn bör besitta förvärfvas genom den teoretiska delen av utbildningen. Den mesta

kunskapen får revisorn under den praktiska utbildningen. Detta stöds också av Brante (1988) som menar att det inom professioner behövs teoretiska kunskaper som senare kan utvecklas till färdigheter. Vidare påpekar Westermann et al. (2015) att deras studie positionerar sig mellan två breda aspekter av professionell utveckling av revisorer; den del som handlar om vilken kunskap en revisor bör ha och den del som handlar om hur en revisor förväntas och bör bete sig. Den första aspekten syftar till forskningen om vilka kunskaper som är eftertraktansvärda dels för nyutexaminerade, blivande revisorer dels till försöken att definiera enstaka kunskaper och färdigheter som alla revisorer bör ha. Den andra aspekten menar Westermann et al. (2015) syftar till den forskning som beskriver revisorns kontakt med klienter och framhåller professionalism framför teoretisk kunskap.

2.2.2 Erfarenhetens betydelse för kunskap

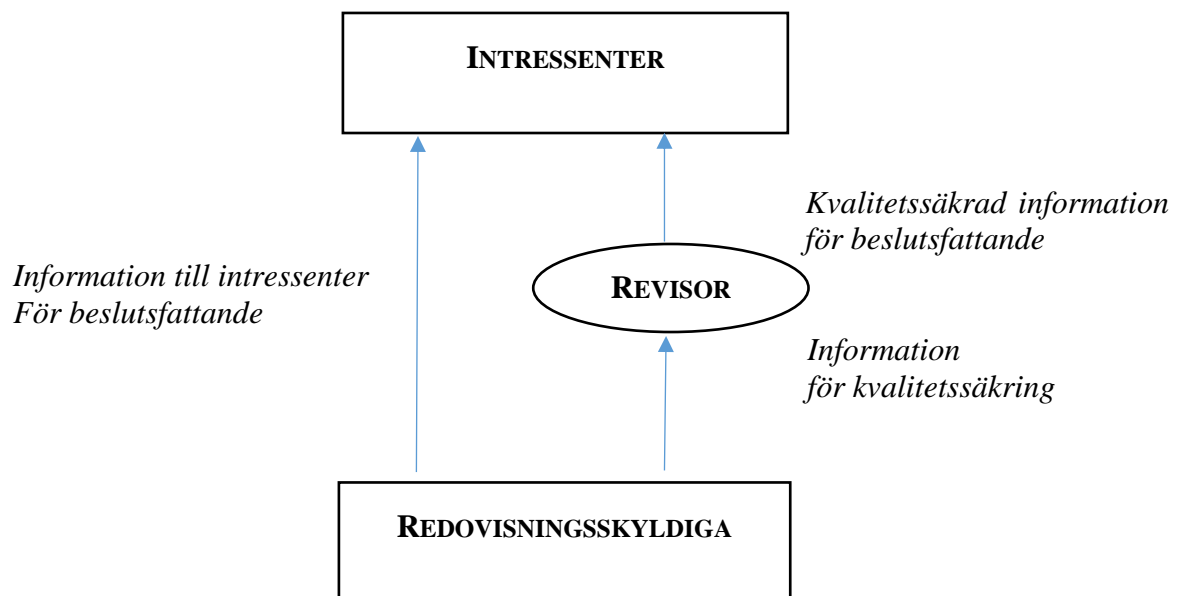
Som vi nämnde i stycket ovan, förvärvas endast en liten del av den kunskap som behövs från den teoretiska utbildningen. Westermann et al. (2015) menar att universitetsutbildningen endast lägger en teoretisk grund för individen för att denna ska kunna tillgodogöra sig lärande på arbetsplatsen. Westermann et al. (2015) får stöd av Choo (1996) i att kunskaper utvecklas genom erfarenhet. Då revisorn ständigt arbetar med en arbetsuppgift och får mer erfarenhet lär denna sig också att reagera på icke-typiska situationer (Choo, 1996). Vidare menar Choo (1996) att då revisorn lär sig att veta vad som är relevant och icke-relevant information leder detta till bättre bedömningar. Elmgren och Henriksson (2013) nämner också en syn på kunskapsutveckling som de benämner atomistisk kunskapssyn. Detta innebär att kunskap inhämtas i små bitar som sedan sätts ihop för att förstå en helhet. Detta nämner Helliari, Monk och Stevenson (2009) som en av de viktigaste hörnstenarna för att göra goda bedömningar. Under revisorns arbetsliv utsätts denna konstant för nya situationer utifrån vilka nya kunskaper inhämtas. Med stor erfarenhet kan revisorn sätta ihop olika delar av kunskap med varandra för att skapa förståelse för nya fenomen (*ibid*). Vidare argumenterar Helliari et al. (2009), med bakgrund i detta, att revisorsassistenter behöver mer upplevelsebaserade uppgifter i sin utbildning.

2.3 Syftet med revision

För att se vilken kunskap som är relevant för en revisor skulle revisionens syfte kunna fungera som utgångspunkt. Revisionens huvudsyfte brukar ses som att skapa stabilitet på de finansiella marknaderna. Den före detta chefen för Federal Reserve uttryckte sin syn på revisorer med orden: *“I see the role of an auditor as guardian of “truth in markets”, acting*

in the public interest to maintain reliable and consistent financial reporting". (Volcker, 2002)

Öhman (2007) analyserar förhållandet mellan företagens intressenter och företagsledning på ett liknande sätt med agentteorin. Agentteorin syftar till att beskriva detta förhållande och tar avstamp i att det råder informationsasymmetri mellan parterna. Företagens intressenter kallas principaler i agentteorin och är de som vill ha korrekt och relevant information från företagen. Företagsledningen är den part som är agenten i agentteorin och kan välja hur mycket information som ska delges principalen. I detta förhållande menar Öhman (2007) att revisorn fungerar likt en mellanhand som granskar en del av den information som ges ut av agenten för att kunna försäkra principalen om informationens tillförlitlighet. Företagsledningen är skyldiga enligt lag att utge en årsredovisning som ska ge en rättvisande bild av företaget ekonomiska ställning. För att intressenterna ska kunna lita på att den information som ges ut av företagen och därmed våga investera i företaget krävs att företagens redovisning granskas av en opartisk, extern aktör. Öhman (2007) skildrar detta med följande modell (se figur 2.1):



Figur 2.1 Syftet med revision

(Baserad på Öhman, Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman, s.36, 2007)

Med denna modell beskriver Öhman (2007) det som han beskriver som det känsliga trepartsförhållandet, där revisorn har till uppgift att agera som en kvalitetssäkrande part som granskar en del av företagets bokföring.

Revisorer kommer i sitt yrkesutövande i kontakt med olika branscher. Detta ställer stora krav på kunskap och förståelse för en rad olika situationer. Utöver detta är det inte endast ett företags finansiella redovisning som revisorn ska ge ett uttalande om. Öhman (2007) lyfter fram tre områden som revisorn har att kvalitetssäkra och vidare vilken kunskap revisorn bör ha för uppdraget.

- **Den finansiella revisionen** (*financial audit*)

Inom den finansiella revisionen ska revisorn göra en bedömning av räkenskapernas relevans och tillförlitlighet.

- **Förvaltningsrevisionen** (*compliance audit*)

Inom denna del av revisionen gör revisorn en granskning av hur väl företagen lever upp till de lagar och direktiv som de är ålagda att följa.

- **Verksamhetsrevisionen** (*operational audit*)

Inom det tredje området gör revisorn en bedömning om företagen drivs ändamålsenligt och effektivt.

För kunna genomföra alla dessa delar ska revisorn vara insatt och ha kunskap inom flera områden. För att kunna göra de bedömningar som krävs för den finansiella delen av revisionen måste revisorn ha kunskaper i de regler som finns inom redovisningsområdet. Förvaltningsrevisionen kräver att revisorn känner sig hemma i juridiska frågor, då revisorer i Sverige är ålagda att granska skatter och avgifter. För verksamhetsrevisionen lyfter Öhman (2007), som en viktig kunskap, fram förståelse för klientens verksamhet och branschspecifika förhållanden som viktiga kunskaper för uppdraget.

2.4 Revisionsprocessen och väsentlighet

Det syfte som revision anses ha kommer att påverka den process som används för att uppnå syftet. Därför skulle även revisionsprocessen kunna ligga till grund för en mer detaljerad analys av vilka kunskaper som en revisor bör ha i sin dagliga yrkesutövning. Revisionsprocessen brukar beskrivas som planeringsfasen, granskningsfasen och utvärderingsfasen.

Broberg (2013) beskriver revisionsprocessen i dessa tre steg med delar sedan upp dessa i underkategorier (se figur 2.2):

 PLANERINGSFAS

1. Acceptans av nya klienter
 2. Skapa förståelse om klientens verksamhet och inhämtning av information om klienten
 3. Planera upplägget för revisionen
 4. Fastställande av tidsplan
-

GRANSKNINGSFASEN

5. Fastställande av väsentlighetsgrad
 6. Utvärdering och test av interna kontroller
 7. Substansgranskning
 8. Granskning av bokföring och årsredovisning
 9. Utvärdering och granskning av ledningens förvaltning av företaget
-

UTVÄRDERINGSFASEN

10. Intern rapportering
 11. Extern rapportering
 12. Dokumentation
-

Figur 2.2 Revisionsprocessen

(baserad på Broberg, *The auditor at Work; A study of auditor practice in Big 4 audit firms*, s. 47, 2013. Fritt översatt från engelska)

Med utgångspunkt i denna modell skulle också revisorns kunskap kunna analyseras. Varje fas och punkt kräver kunskap för att revisionen ska kunna genomföras så effektivt som möjligt. Accepterandet av nya klienter innebär att revisorn bör ställa sig frågan om han eller hon uppfyller de krav som uppdraget medför. Den andra punkten i denna illustration visar på det som vi tidigare nämnt som kunskap, förståelse och insikt i klientens verksamhet. För att kunna genomföra följande punkter, att planera upplägget och fastställa en tidsplan för revisionen, kräver att revisorn har insikt i vad ett uppdrag i en specifik bransch innebär och vilka aktiviteter som uppdraget kommer kräva. Samtidigt innebär punkterna tre, fyra och fem att revisorn har en hel rad bedömningar att göra. Till följd av tidsmässiga och ekonomiska begränsningar måste revisorn kunna välja ut vad som ska granskas och hur noggrann granskningen ska vara (Öhman 2007). Detta stöds också av Carrington (2014) men argumenterar för att detta innebär att revisorn har en svår uppgift i att veta när revisionen är klar. När har tillräcklig grad och mängd revisionsbevis samlats in för att revisorn ska kunna stå för en ren revisionsberättelse? På denna fråga finns inget givet svar på utan det är en bedömning som revisorn måste göra (*ibid*). Även här ställs höga krav på revisorns kunskaper då revisorn måste ha en förmåga att göra denna bedömning utifrån de krav som ställs på honom eller henne. Den sjätte punkten, utvärdering och test av interna kontroller, kopplar likt punkt två till att revisorn måste kunna förstå olika branscher och

kunna se vilka kontroller som är viktiga för helhetsintrycket under just ett specifikt uppdrag. Punkt sju, substansgranskningen, görs ofta av revisorsassistenterna (Hayes et al. 2014). Vad som ska granskas bestäms av mer erfarna revisorer som kan göra en bedömning om väsentlighet. Genomgripande för hela revisionsprocessen är således att revisorn måste kunna göra träffsäkra och väl underbyggda bedömningar. Det är i detta läge Choo (1996) menar att erfarenheten spelar roll. Genom att flera gånger stöta på liknande frågor från samma eller liknande bransch kan revisorn lära sig att göra bättre bedömningar (*ibid*).

För att analysera vilka kunskaper revisorn behöver har revisionens syfte samt revisionsprocessen här fungerat som utgångspunkt. Det skulle även kunna argumenteras för att professionen och dess karaktärsdrag skulle kunna användas som utgångspunkt för att utforska kunskapsutvecklingen.

2.5 Revisorsprofessionen

Formell utbildning brukar ses som ett krav för att tillhöra en profession (Brante, 1988). Vidare anses individer tillhörande en profession besitta en exklusiv kunskap som också är väldefinierad (*ibid*). Vad gäller revisorsprofessionen uppfyller den en del av dessa karaktärsdrag för professioner. Power (1997) argumenterar att det för klienten ofta råder oklarhet om vad revisorn gör och hur revisionsprocessen går till. Slutprodukten av en revision, som klienten tar del av, är oftast en standardiserad rapport utan avsteg från standardformuleringarna och klienten har endast att lita på revisorn i dennas arbete (*ibid*). Vidare argumenterar Power (1997) för att då det är oklart vad revisorn gör är det också oklart vad revisorn besitter för kunskaper. En kunskap som revisorn har, som också ofta förs fram i forskningssammanhang, är förståelse och god inblick i klientens verksamhet (Siriwardane et al. 2014).

Sedan revisorsplikten avskaffades i Sverige har revisionsbranschen förändrats en hel del. Armitage (2008) argumenterar för att när förväntningarna och kraven på revisorsyrket förändras torde också den kunskapsbas som revisorn besitter förändras. Från att ha förlitat sig till stor del på intäkter från revisionsuppdrag riktar sig byråerna nu mer mot konsultinriktad verksamhet. Carrington (2014) menar att de stora revisionsbyråerna nu är att se som konsultföretag som bara råkar ha revision som en del av sin verksamhet. När det gäller konsultation delas denna upp i revisionskonsultation och konsultation som ligger utanför revisionsuppdraget. Revisionskonsultation innebär att revisorn, som en del av uppdraget, kommer med förslag på hur vissa delar av verksamheten kan drivas mer effektivt. Vad gäller den konsultation som ligger utanför revisionsuppdraget brukar den

betecknas NAS, *Non-Audit-Serivces*. Detta är konsultation som revisorn endast kan ge om denna inte är revisor för företaget för att det inte ska krocka med revisorns oberoende (Carrington, 2014). Det kan röra sig om skattekonsultation, konsultation gällande sammanslagning eller uppköp av företag.

Att revisorer får detta ansvar som konsulter kan ses som något paradoxalt då Carrington (2010) framhåller att exempelvis redovisningskonsulter torde ha minst lika god inblick som revisorer i den senaste utvecklingen av lagstiftning gällande redovisning och utvecklingen av redovisningsstandarder. Inte heller torde revisorer vara kapabla att kunna utmana exempelvis skattejurister på deras område, skatterådgivning, som dock blivit en stor del av revisionsbyråernas nya tjänster (*ibid*). Även denna paradox stärker teorin om att revisorns kunskapsbas är vid men svår att definiera. En anledning till att revisorer i stor utsträckning ändå anlitas för dessa tjänster skulle just kunna vara inblicken och förståelsen som revisorn redan har för klientens verksamhet. En annan förklaring till detta skulle kunna vara att klienten upplever revisorn som en professionell aktör och detta skapar förtroende. Just professionalism brukar föras fram som en av de viktigaste egenskaperna för en revisor (Anderson-Gough et al. 2002; Cooper & Robson 2006). Anderson-Gough et al. (2002) menar att professionalism inom revision handlar om att uppfattas som en professionell aktör och att detta är ett utmärkande drag för professioner med en vag kunskapsbas.

Diskussionen ovan visar på revisorn inte agerar i en oföränderlig värld utan i en ständigt föränderlig omvärld. Denna förändringsfaktor menar Armitage (2008) torde innebära att också revisorns kunskapsbas hela tiden förändras.

2.6 Karriär

Carrington (2014) menar att endast i de minsta företagen genomförs revisioner av en ensam revisor. De flesta revisioner genomförs i en sammansatt grupp som kallas revisionsteam (Rudolph & Welker, 1998; Udeh, 2015). Speciellt för revisionsteamerna är att de är strikt hieratiska med tydlig skiljelinje i arbetsfördelning och ansvar. Detta stöds också av Carrington (2014) som illustrerar ett exempel på ett revisionsteam och de olika karriärstegen i följande figur (figur 2.3):

Titel	Erfarenhet	Ansvarsområden
Partner	10- år	Har det yttersta ansvaret för revisionen
Manager	5-10 år	Leder revisionen
Senior	2-5 år	Har det operativa ansvaret
Assistent	0-2 år	Utför merparten av granskningsåtgärderna

Figur 2.3 Karriärsteg inom revisorsprofessionen

Baserad på: Carrington, Revision s.218, 2014

Vidare menar Carrington (2014) att på alla de större byråerna finns liknande titlar, ofta med ännu fler steg och mellansteg på varje nivå. Figur 2.3 visar också att de olika titlarna är till viss del beroende av hur lång erfarenhet personen ifråga har i yrket. En liknande indelning i karriärsteg beskrivs också i Hayes et al. (2014). Eftersom de olika titlarna har olika ansvarsområden och därmed också olika arbetsuppgifter torde detta tyda på att de olika titlarna kräver olika kompetenser. Detta stöds också av Dereli et al. (2007) som menar att revisionsteam, och arbetsteam i allmänhet, sätts samman så att teamet drar maximal nytta av de olika kunskaper som individerna besitter. Enligt den rådande standarden ISA¹ ska också revisorn enligt moment 220; ”utse ett uppdragsteam som har tillräcklig kunskap och erfarenhet för att kunna genomföra en revision hos en specifik kund” (FAR Akademi, 2014). Detta talar för att individerna som befinner sig i olika delar av karriären har olika kvalifikationer där den individuella kunskapsmassan är en avgörande faktor då de väljs ut för ett specifikt uppdrag. Med utgångspunkt i denna beskrivning kommer vi att använda dessa titlar för att dela in karriären i olika steg.

Den person som i föregående figur (figur 2.3) fått titeln *partner* brukar också benämnas som den påskrivande revisorn och är den som har det yttersta ansvaret för revisionen. Den påskrivande revisorn väljer, inför varje uppdrag, ut ett team som denna anser passa för uppdraget (Dereli et al. 2007). Vidare menar Dereli et al. (2007) att detta urval görs genom att se till vilka kunskaper de potentiella medarbetarna har och hur väl de samarbetar dels med klienten, dels med partnern.

Managers uppgift är att planera, leda och övervaka de seniora revisorerna i sitt arbete (Hayes et al. 2014). Eftersom revisorsexamen i Sverige kan avläggas efter åtta års

¹ISA – International Standards on Auditing är den gällande revisionsstandarden för revisorer i Sverige.

kombinerade studier och arbete kan managern likt partnern fungera som påskrivande revisor. Carrington (2014) jämför managerns roll i revisionsteamet med en styrmans arbete på ett fartyg. I de situationer där managern har lång erfarenhet, kan den påskrivande revisorn tyckas vara helt bortkopplad från uppdraget. I dessa fall har managern hand om hela uppdraget. Hayes et al. (2014) beskriver den påskrivande revisorns arbetsuppgifter främst bestående av planering, expertrådgivning och kundkontakt.

Den *seniora revisorn* har vanligen minst två års erfarenhet av yrket och är den person som leder revisionen ute hos kunden (Carrington, 2014). Den seniora revisorn har också stor del i planeringsfasen då denna ska övervaka arbetet på plats (Hayes et al. 2014). Denna position skulle, enligt Carrington (2014) kunna jämföras med en förmans på en fabrik. Det är också den seniora revisorn som leder revisorsassistenterna i deras arbete.

Revisorsassistentens jobb består ofta av enklare rutin-baserade uppgifter (Hayes et al. 2014). Carrington (2014) menar att det är revisorsassistenterna som utför grovjobbet och befinner sig lägst ner i hierarkin i teamet. Då revisorsassistenternas erfarenhet växer kan de i vissa fall ersätta seniorens roll (*ibid*).

Denna indelning i olika roller i arbetet och följaktligen även skillnader i arbetsuppgifter torde betyda att kunskapen skiljer sig åt mellan de olika titlarna. Med den beskrivning som Hayes et al. (2014) och Carrington (2014) ger av revisorsassistenters arbete kan tydliga kopplingar dras till forskningen kring revisorsstudenter och vilka kunskaper de behöver från sin teoretiska utbildning för att prestera väl som nyanställd revisorsassistent (Palmer et al. 2004). Dels genom att fokus här ligger på teoretiska kunskaper såsom kunskaper inom löpande bokföring och redovisning. Detta är den del som vi valt att benämna teoretisk kunskap.

Som tidigare nämnts menar Westermann et al. (2015) att det är på arbetsplatsen som den största kunskapsutvecklingen sker. Detta menar Hayes et al. (2014) görs genom att revisorsassistenterna får utföra enklare rutinarbete för att lära sig förstå revisionsprocessen och bilda en uppfattning om vad som är väsentligt. Detta stöds också av Choo (1996) som menar att den teoretiska kunskapen tillsammans med erfarenhet kommer att resultera i bättre bedömningar, bland annat bedömningar om väsentlighet. Denna process med enklare rutinarbete får indirekt också effekten att även nya revisorsassistenter får kunskap och förståelse för klientens verksamhet (Hayes et al. 2014). Detta är också en kunskap som alla revisorer bör ha (*ibid*).

Den påskrivande revisorns roll är att hantera klientkontakten och svara på de frågor som klienten har angående revisionsberättelsen (Carrington, 2014). Partners roll karaktäriseras mer av expertkonsultation och att dra in nya klienter till byrån (Hayes et al. 2014). Med denna bild av de olika rollerna inom revisionsbyråer är det tydligt att ju högre upp i hierarkin revisorn klättrar, desto viktigare blir de sociala kontakterna. Den sociala interaktionen har en stor betydelse för att individen ska uppfattas som professionell. Beskrivningen ovan skapar en bild av att en ny revisorsassistent har en teoretisk kunskapsbas som dels ska byggas ut, dels ska omsättas i praktiskt arbete. Desto högre upp i hierarkin revisorn kommer minskar vikten av den teoretiska kunskapsbasens utvidgning och professionalismen blir en allt viktigare färdighet.

2.7 Professionalism

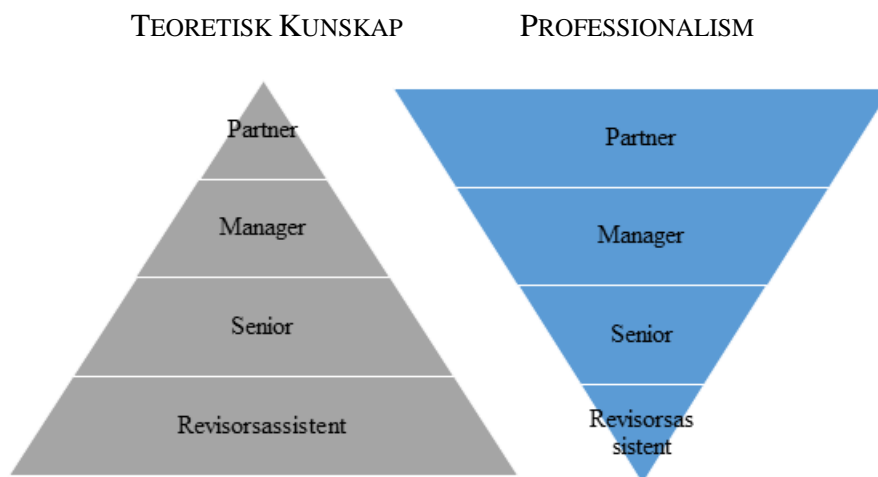
Forskning kring revisorns kunskaper och färdigheter leder ofta till att professionell framtoning och professionellt uppträdande förs fram som den viktigaste färdigheten (Grey, 1998; Anderson-Gough et al. 2002; Cooper & Robson 2006; Siriwardane et al. 2014). Detta kan bero just på att revisorns kunskapsbas är vag och Anderson-Gough et al. (2002) menar att professionalism blir i ett sådant läge en viktigare färdighet. Inte heller differentieras kunskaper eller färdigheter mellan de olika karriärstegen utan professionalism ses som en universell färdighet för alla inom revisionsyrket. Visserligen menar Grey (1998) att denna process mot professionell framtoning börjar så fort individen kommer ut i arbete. Det kan ta sig uttryck i exempelvis klädkoder och krav på att uppträda på ett visst sätt (*ibid*). Att tidigt utvecklas till att uppfattas som en professionell yrkesmänniska ger individen möjlighet att etablera sig en plats i professionen (Anderson-Gough et al. 2002). Längre fram i karriären har professionalism stor betydelse för att kunna attrahera klienter men också för att professionen ska kunna etablera ett utrymme i samhället (*ibid*).

Professionalismen kan också ha en stor roll i att rättfärdiga det jobb som revisorer gör. Som Power (1997) nämner benämns revisorerens jobb ibland som ett *black-box phenomenon*, det vill säga ett jobb som utförs utan att klienten riktigt kan sätta fingret på vad slutprodukten är. Larson (1997), refererad i Broberg (2013) menar att ju mer abstrakt och universell den tjänst som utförs är, desto viktigare blir professionalismen. Hur väl en profession lyckas att bibehålla sin jurisdiktion, det vill säga rättfärdiga det arbete som man utför, menar Abbott (1988) beror på den akademiska utbildningens prestige. Med den bild som Volcker (2002) och Öhman (2007) ger av revisorn som en garant mot företagets intressenter, torde revisorerens utbildning ha hög prestige. Detta styrker teorin om att

professionalismen uppfattas som en viktig egenskap av intressenterna. Vidare torde detta innebära att efter avskaffandet av revisorsplikten i Sverige 2010 så har professionalism blivit en allt viktigare del av revisorns färdigheter. Tidigare hade revisionsbyråerna en ständig tillströmning av klienter som enligt lag var tvungna att revidera sina företag men efter avskaffandet måste revisorerna själv locka till sig nya kunder. Anderson-Gough et al. (2002) talar om en allmän förändring av revisorsprofessionen. Grundtanken att revisionen finns till för allmännyttan och för att skydda intressenterna har det skett en förändring mot att göra yrket mer kommersiellt. Detta styrks av att byråerna själva benämner sig själva som professionella servicefirmor i allt större utsträckning (*ibid*).

2.8 Sammanfattning

Utifrån den teoretiska bakgrund som här har beskrivits finns det tydliga karriärsteg inom revisionsprofessionen. I början av karriären är kunskapsutvecklingen intensiv. Den nyanställda revisorsassistenten har en teoretisk kunskapsbas som dels ska utvidgas, dels ska omsättas i praktik och som Westermann et al. (2015) påpekar sker en stor del av kunskapsutvecklingen i arbetslivet. Samtidigt kommer revisorsassistenten att etablera en plats i professionen genom professionalism. Högst upp i hierarkin beskrivs den påskrivande revisorns roll mer som revisionsbyråns ansikte utåt och här har professionalism blivit en viktigare färdighet. Jones (2014) beskriver en liknande situation med en liknelse där en läkare har stor teoretisk kunskap men saknar professionalism. En sådan läkare blir, enligt Jones (2014), inte framgångsrik då denna saknar färdigheten att interagera med patienten. Inte heller gör den omvända situationen personen till en god läkare då de flesta yrken kräver teoretiska kunskaper (*ibid*). En god och framgångsrik yrkesperson bör med andra ord både kunna besitta god teoretisk kunskap men samtidigt kunna agera professionellt. Utifrån detta har en tankemodell utvecklats som legat till grund för hur intervjuguiden utformats. Med denna tankemodell vill vi undersöka hur de olika karriärstegens kunskapsbas skiljer sig från varandra (se figur 2.4):



Figur 2.4 Teoretisk tankemodell baserat på hierarkin inom revisionsbyråer.

Figur 2.4 är tänkt att skildra den utveckling som forskningen ger en bild av. Den grå pyramiden karaktäriserar kunskap och dess betydelse för de olika rollerna och titlarna genom karriären. I början av karriären har teoretisk kunskap stor betydelse för revisorsassistenten men avtar ju högre upp i hierarkin individen kommer. Den blå pyramiden karaktäriserar professionalism och visar på att ju längre upp i pyramiden som revisorn kommer anses professionalism som en viktigare egenskap samtidigt som vikten av den teoretiska kunskapen avtar.

Den bild som litteraturen ger är att kunskaper skiftar från teoretiska kunskaper, det som tidigare också benämndes ”know-what”, och omvandlas till färdigheter eller ”know-how”. Detta skift sker genom att revisorn bygger upp sin erfarenhet. En färdighet som har mindre betydelse i början av karriären men som blir desto viktigare ju högre upp i hierarkin revisorn kommer är professionalism. Teorin saknar dock exakt beskrivning av vilka teoretiska kunskaper och färdigheter som är viktiga i olika delar av karriären och följaktligen också när omvandlingen sker från teoretisk kunskap till färdighet. Sålunda är målet för denna uppsats att utforska skillnaden i kunskaper mellan de olika titlarna för att uppfylla uppsatsens syfte. För att undersöka hur revisorns kunskaper utvecklas genom karriären krävs en empirisk undersökning.

3. Metod

I detta kapitel kommer relevant vetenskaplig filosofi att framföras och vidare varför den är lämplig för att besvara vår forskningsfråga och uppnå syftet med uppsatsen. Vidare kommer den empiriska metoden att klargöras. I detta ligger frågor kring hur data samlats in, hur urvalet av respondenter sett ut samt en kort beskrivning av dessa. Avslutningsvis presenteras hur informationen bearbetats samt argument för uppsatsens tillförlitlighet, trovärdighet och överförbarhet.

3.1 Vetenskaplig metod

Då syftet med denna uppsats är att skapa förståelse för vilka kunskaper som är viktiga för en revisor under olika delar av karriären karaktäriseras denna uppsats av kvalitativ metod.

För att utforska något måste man se det ur ett perspektiv som kan vägleda en genom arbetet (Ahrne & Svensson, 2015). Eftersom respondenterna innehar den kunskap och de erfarenheter vi valt att studera, karaktäriseras uppsatsen vidare av en fenomenologisk infallsvinkel. Denscombe (2014) menar att fenomenologin betraktas som ett tillvägagångssätt som särskilt betonar beskrivning, subjektivitet och tolkning. Vidare argumenterar Denscombe (2014) för att fenomenologin är användbar då det är människors uppfattningar, åsikter och attityder som ska studeras. Fenomenologin som är ett alternativ till positivismen fokuserar sig på individens erfarenheter och upplevelser i relation till det sociala och vardagliga ur en revisors kontext (Denscombe, 2014). Det saknas inte forskning kring revisorns kunskaper men som tidigare förklarats har revisorns kunskaper i tidigare forskning inte specificerat var i karriären eller hierarkin revisorn befinner sig. Fenomenologin påvisar att ett fenomen är något vi känner till men behöver utveckla för att förstå (Denscombe, 2014). Fenomenologin beskrivs som att se genom betraktarens ögon, att för oss, förstå hur revisorerna tolkar sin egen ”resa” genom hierarkin och de olika karriärstegen. Fenomenologin förklaras lite negativt som vardagstänkande, men inte desto mindre tillförlitligt (Denscombe, 2014). Inom en kvalitativ forskningsstudie är fenomenologi en metod som skapar förståelse kring samhällsliga företeelser med utgångspunkt i medverkandenas perspektiv (Kvale & Brinkmann, 2014).

Då vår uppsats har som syfte att skapa förståelse för hur revisorers kunskaper utvecklas genom karriären kommer varje nytt intryck som intervjuerna ger att utveckla den teoretiska

grund som uppsatsen bygger på. Den forskningsfråga som vi formulerat har vuxit fram från den tidigare forskning som finns inom området. Denna del skulle kunna ses som ett deduktivt steg. Dock innebär inte forskningsfrågan att vi har en konkret hypotes att testa. De intervjuer som genomförs kommer att ge oss nya intryck och innebär att den empiri som inhämtas kommer att utveckla teorin. Denna del skulle kunna ses som ett induktivt steg. Denna blandning av induktion och deduktion brukar benämnas abduktion. Alvehus (2014) beskriver detta som att man växlar mellan empiriska och teoretiska reflektioner och menar att det kan innebära att man upptäcker nya aspekter av det som studeras, vilket precis är vårt syfte. I nästa avsnitt diskuteras empirisk metod och de metodval vi gjort.

3.1.1 Metod för litteratursökning

Då uppsatsens ämne behandlar revisorns kunskaper, har vi sökt efter vetenskapliga artiklar som behandlar det övergripande ämnet revisorns kunskaper. De databaser som använts är Högskolan Kristianstads databas Summon samt Google scholar. För uppsatsens teorikapitel har vi behövt information om professioner i allmänhet, om kunskapsutveckling samt om revisorns kunskapsbas. När vi sökt efter artiklar i Högskolan Kristianstads databas Summon har vi använt oss av bland andra sökorden; *audit profession, auditor skills, auditor competence, auditor knowledge och auditor career*. De artiklar som vi använt oss av, har också i stor utsträckning använts för referenssökningar. Med detta menas att, de referenser som framkommer i stycken där relevant information för oss anges har sökts upp och granskats. Utöver vetenskapliga artiklar har vi främst förlitat oss på den kurslitteratur som ingår i kursen FE6275 – Examensarbete Redovisning/revision, kandidat, samt böcker från Högskolan Kristianstads och Karlshamns bibliotek.

3.2 Empirisk metod

I detta avsnitt diskuteras vilken metod som använts för att samla in empirisk data och hur urvalsprocessen sett ut. Vidare beskrivs hur intervjuerna genomförts.

3.2.1 Datainsamlingsmetod

Alvehus (2014) menar att forskningsfrågans formulering också får betydelse för vilken datainsamlingsmetod som ska användas. Enligt Kvale och Brinkmann (2014) är forskningsintervjuens syfte att skapa förståelse för respondenternas synvinkel och att utveckla mening ur respondenternas erfarenheter. Denscombe (2014) påpekar också att

intervjuer är lämpligt att använda när man är ute efter respondenternas egna åsikter och uppfattningar samt när forskningsämnet är i behov av respondenternas kunskaper. Då vår forskningsfråga tillsammans med syftet söker svar på hur revisorer ser på sin kunskapsutveckling genom karriären, anser vi att intervjuer är en lämplig metod för datainsamling. Kvale och Brinkmann (2014) beskriver en intervju som ett samtal med syfte och struktur.

En intervju kan genomföras på flera olika sätt. En intervjumetod är att genomföra intervjun i fokusgrupper. Det innebär att intervjuaren befinner sig i respondentens omedelbara närhet, och att intervjun genomförs med flera respondenter samtidigt. Alvehus (2014) beskriver fokusgruppens styrka med möjligheten att se hur grupper interagerar. Visserligen skapas det, med fokusgrupper, möjlighet att fånga kroppsspråk och ordens betydelse men samtidigt finns det en risk att den enskilda individens språk och tankar färgas av de andras och inte kommer fram. Då vi vill få en så klar bild av hur kunskaper och färdigheter utvecklas genom karriären anser vi att en del av respondenternas intryck och tankar skulle kunna gå förlorade i en fokusgrupp, och har därför valt att genomföra intervjuerna ansikte mot ansikte.

Intervju som undersökningsmetod har ofta mött hård kritik. Kvale och Brinkmann (2014) presenterar en lista över de vanligaste argumenten som brukar framföras mot intervjuer. Kritiken mot intervjun som datainsamlingsmetod kan bestå av argument som att intervjuresultatets trovärdighet är låg, snarare snedvriden (Kvale & Brinkmann, 2014). Svaren ska vara konkreta och följdfrågorna som intervjuaren ställer kan snedvrida och göra resultaten ogiltiga (*ibid*). Kvale och Brinkmann (2014) menar dock att det är just denna erkända subjektivitet som bygger upp styrkan i den kvalitativa forskningen då det kan leda till att nya aspekter av det undersökta fenomenet kan föras fram och skapa en flerdimensionell bild. Grunden till denna diskussion baserar sig på epistemologiska frågor, det vill säga frågor om hur kunskap bildas. En annan av de invändningar som förs fram i Kvale och Brinkmann (2014) är att de resultat som intervjun ger kan bero på ledande frågor. Respondenten leds, på grund av frågornas utformning, att svara på ett visst sätt. Detta är en viktig tanke som vi haft i åtanke då vi utvecklat den intervjuguide som ligger till grund för intervjuerna, se nedan intervjumetod. Kvale och Brinkmann (2014) menar att, tvärt emot vad människor i allmänhet tror, ledande frågor passar särskilt väl i kvalitativ forskning för att testa reliabiliteten i respondenternas svar.

3.2.2 Intervjumetod

Kvalitativa intervjuer finns i olika former. En specifik intervjumetod som passar vår frågeställning är en konstruktiv intervju där syftet är att intervjuaren kan tolka och analysera respondentens svar, detta för att ha möjlighet att förstå respondentens erfarenheter (Ahrne & Svensson, 2015). Den tidigare nämnda kritiken med ledande frågor, har vi försökt motverka genom att genom att genomföra intervjuerna semistrukturerat. Ahrne och Svensson (2015) beskriver denna metod med att man utgår ifrån en intervjuguide men att man är öppen och flexibel för de vändningar som intervjun tar. Alvehus (2014) beskriver en halvstrukturerad, eller en semistrukturerad, intervju som ett samtal som förs utifrån ett fåtal öppna frågor eller några bredare teman. Den intervjuguide som vi tagit fram innehåller just dessa bredare teman som rubriker med mer konkreta frågor under varje tema. Inledningsvis inleddes intervjuerna med inledande frågor som hade avsikten att bryta isen och få både intervjuaren och respondenten att slappna av. När vi väl kände att samtalet flöt på och vi blev ”varma i kläderna” övergick vi till temat kunskap. Nästa tema, revisionsprocessen, var tänkt att få fram hur kunskaper och färdigheter skapas genom interaktion mellan medarbetarna. Det sista temat, professionen, skulle skildra hur förändringarna i omvärlden, som i sin tur får följder för yrket, också påverkar revisorns kunskapsbehov. Tanken är att dessa teman ska fungera som yttre gränser den väg som intervjun tar. De konkreta frågorna ska vid eventuella utsvävningar kunna användas för att återföra intervjun på den väg som vi tänkt hålla oss på. Den fullständiga intervjuguiden bestod av 15 frågor och presenteras i slutet av denna uppsats (se bilaga 1).

3.2.3 Intervjuteknik

Eftersom det är respondenterna som innehar kunskapen vi är intresserade av, har vi varit öppna för följdfrågor som utvecklats efterhand (Denscombe, 2014). Här är den abduktiva ansatsen tydlig då en intervju kan skapa grund för förändring i senare intervjuer med nya följdfrågor. Vidare innebär detta att vi som intervjuare har haft ett antal standardiserade frågor. Detta menar Ahrne och Svensson (2015) skapar en grund för jämförelse och är den induktiva ansatsen då teorin ligger till grund för hur intervjuguiden utformats. Denscombe (2014) menar att varje unik intervju skapar andra frågor som är baserade på respondenternas utvecklade svar. Detta har skapat utrymme för följdfrågor i de senare intervjuerna efter de svar och intryck som tidigare intervjuer gett upphov till. Detta är uttryck för den deduktiva ansatsen som innebär att teorin berikas utifrån respondenternas

svar. Med det i åtanke har vi samtidigt varit neutrala för att inte ”färga” intervjun med våra egna åsikter eller tankar. Alla intervjuer har följt samma struktur, med det sagt är vi väl medvetna om att varje intervjusituation har varit unik (Ahrne & Svensson, 2015).

Alvesson (2011) menar också att ordens betydelser ofta kan vara oklara men också att kroppsspråket spelar en stor roll i tolkningen av det som sägs. Utöver detta finns andra aspekter på intervjuer att beakta. Alvehus (2014) menar att en viktig färdighet, för intervjuaren, att ha i intervjuer är att kunna lyssna. Enbart med sin tystnad kan intervjuaren påverka intervjuens inriktning men också skapa mer djup i de svar respondenten ger (*ibid*). Även detta anser vi vara lättare att hantera i en intervju ansikte mot ansikte. Då vi befinner oss nära inpå intervjuobjektet ges också möjligheten att fånga situationer som i stunden upplevs viktiga och vidare att kunna fördjupa oss i dessa genom följdfrågor. Detta är också en av anledningarna till att vi valde att inte genomföra intervjuerna i fokusgrupper. En annan anledning är att det har varit svårt att hitta intervjuobjekt som under våren har tid för studentuppsatser och möjligheten att lyckas samla 10-12 personer i en fokusgrupp framstår ännu svårare.

3.3 Urval

Även när det gäller urval av intervjuobjekt har uppsatsens frågeställning stor betydelse (Ahrne & Svensson, 2015). Eftersom det i stor utsträckning saknas forskning kring hur kunskaper utvecklas genom de olika karriärstegen anser vi att det är lämpligt att i första hand använda oss av explorativt urval. Denscombe (2014) menar att det explorativa urvalet är särskilt lämpligt då ett relativt outforskat ämne studeras. Det explorativa urvalet är motsatsen till ett representativt urval som har en strävan som är att efterlikna populationen och används främst vid stora kvantitativa undersökningar (Bryman & Bell, 2015). Det explorativa urvalet används ofta vid mindre undersökningar då undersökningen baseras på ett tämligen litet antal respondenter. Enligt Bryman och Bell (2015) används det explorativa urvalet när det inte är nödvändigt att skapa en exakt avspegling av populationen, utan, som Denscombe (2014), menar istället skapa möjligheten att finna intressanta eller ovanliga förklaringar från respondenterna. Respondenterna är också subjektivt valda då deras kunskap och professionskännedom är det som är relevant för oss och deras expertis är väsentlig för att få den kvalitativa informationen vi söker (Denscombe, 2014). Detta innebär att vi har i första hand sökt auktoriserade eller godkända revisorer med lång arbetslivserfarenhet och som i dagsläget helst sitter i en position där de är påskrivande revisorer. Dessa personer har, tack vare en lång arbetslivserfarenhet, innehaft flera olika

positioner inom yrket och därför anser vi att de är särskilt lämpade att besvara vad som krävs och är viktigt i olika delar av karriären. Det är också dessa personer som vanligtvis är partners eller kontorschefer med ansvar för anställning av nya medarbetare. Detta gör dem särskilt lämpade att intervjua då de vet vad som krävs av medarbetare i olika positioner. I andra hand har vi sökt personer i positioner under partnernivå för att kunna stämma av den informationen från de andra intervjuerna. Vi har, medvetet, valt att inte ta med revisorsassistenter då vi antar att dessa fortfarande, då de befinner sig i början av sin karriär, har svårt att bedöma sina överordnades arbetsuppgifter och kvalifikationer.

För att få kontakt med respondenterna har vi inledningsvis fått hjälp av anställda på Högskolan Kristianstad som besitter ett stort nätverk av kontakter inom revisionsbranschen. Denscombe (2014) beskriver detta tillvägagångssätt som ett bekvämlighetsurval. Forskaren tar med andra ord kontakt med de som finns till hands. Härigenom kontaktades elva personer som ledde till två intervjuer. Flera av de personer som kontaktades var inte villiga att ställa upp på intervjuer av olika anledningar men de gav oss tips om andra personer som kunde kontaktas. Varje person som vi på något sätt haft kontakt med har också frågats om de i sin tur känner någon annan revisor som eventuellt skulle kunna ställa upp på en intervju. Detta tillvägagångssätt beskrivs av Denscombe (2014) som ett snöbollsurval. Snöbollsurval innebär att urval växer fram genom att en respondent hänvisar vidare till någon annan som anses vara relevant för undersökningen. Denna andra kontakt ledde inte till några nya intervjuer varför vi började med att ta kontakt med byråer, och enskilda revisorer som vi i andra sammanhang varit i kontakt med, via mail och telefon.

Då vi i första hand ville genomföra intervjuerna ansikte mot ansikte avgränsades det geografiska området till att omfatta revisionsbyråer söder om en hypotetisk linje, dragen mellan städerna Kalmar, Växjö, Ljungby och Halmstad. Även denna avgränsning av det geografiska området karaktäriserar ett bekvämlighetsurval (Denscombe, 2014). Vi bedömde att vi hade störst chans att få tid för intervjuer från *Big-4* byråer², varför vi via mail, kontaktade alla kontoren för dessa byråer inom detta geografiska område i början av mars. Även mindre byråer inom detta område kontaktades. Denna första mailkontakt resulterade i fyra intervjuer. När en av dessa fyra intervjuer hade genomförts kunde en respondent hänvisa till ytterligare en. Även detta karaktäriserar snöbollsurvalet. Då vi haft

² *Big-4* är de fyra största internationella byråerna: Deloitte, PwC, EY och KPMG.

som mål att genomföra tio till tolv intervjuer togs ny kontakt med samma byråer under början av april och då kände vi oss tvungna att öppna upp för intervjuer via Skype samt telefonintervjuer. Denna andra kontakt ledde till en tre nya intervjuer varav en kunde genomföras som en videointervju via Skype, samt två via telefon.

Det var inte i första hand önskvärt att genomföra intervjuer via telefon då en del av det som respondenten uttrycker genom minspel, gester och kroppsspråk går förlorat i en telefonintervju. Dessutom menar Bryman och Bell (2013) att intervjuaren har svårare att ”hålla kvar” respondenten i samtalet, än i en intervju ansikte mot ansikte. För att motverka dessa effekter har vi dels skickat ut kortfattad information om vad syftet med vår uppsats är så att de har hunnit tänka över hur de ser på kunskapsutvecklingen för revisorer. Dels har vi valt att genomföra intervjuerna i sådan ordning att de intervjuer som genomförts via Skype och telefon hölls sist. Detta anser vi ger oss en bättre förståelse kring ämnet kunskapsutveckling inför intervjuerna och gjorde att vi i viss del kunde förutse vad respondenterna ansåg i vissa hänseenden.

Urvalet resulterade slutligen i tio stycken respondenter fördelat på sex kvinnor och fyra män i åldrarna 31 år till 68 år. Med hänsyn till anonymitet är informationen i tabell 3.1 begränsad. Det som framgår är kön, ålder och position eller titel som de har nu, eller senast hade i något fall (se tabell 3.1):

Respondent	Kön	Ålder	Intervju metod	Tid	Övrig fakta
A	Kvinna	40 år	Ansikte mot ansikte	35 min.	Auktoriserad revisor sedan 2005. Är i dagsläget en av ägarna till en byrå med 20 anställda
B	Kvinna	57 år	Ansikte mot ansikte	48 min.	Godkänd revisor med egen byrå. Inga anställda. Har bakgrund i en Big-4 byrå men startade egen byrå år 2013.
C	Kvinna	35 år	Ansikte mot ansikte	50 min.	Auktoriserad revisor sedan 2013. Har sedan 2008 jobbat på en Big-4 byrå och är i dagsläget manager.
D	Man	60 år	Ansikte mot ansikte	45 min.	Godkänd revisor på en Big-4 byrå som manager. Har 37 år i yrket.
E	Man	38 år	Ansikte mot ansikte	45 min.	Auktoriserad revisor sedan 2006. Kontorschef på tre orter för en Big-4 byrå och har titeln senior manager.
F	Man	68 år	Ansikte mot ansikte	40 min.	Pensionerad sedan 3 år. Har haft mer än 30 år i yrket som auktoriserad revisor. Har under flera år varit partner i två olika byråer. En privat byrå som senare blev uppköpt av en Big-4 byrå där respondenten dels var kontorschef, dels partner.
G	Kvinna	35 år	Telefonintervju	30 min.	Auktoriserad revisor på en Big-4 byrå sedan 2013. Har jobbat på samma byrå sedan 2006.
H	Kvinna	31 år	Telefonintervju	35 min.	Assistant manager på en Big-4 byrå. Ämnar att skriva prov för auktorisation under hösten 2017. Jobbat på samma byrå sedan examen 2011.
I	Kvinna	32 år	Skype - videointervju	35 min.	Auktoriserad revisor på en Big-4 byrå. Fick sin auktorisation i januari 2016 har titeln <i>assistent manager</i> men ska snart befordras till manager.
J	Man	50 år	Ansikte mot ansikte	40 min.	Auktoriserad revisor sedan 1995. Driver en egen byrå med 6 anställda. Har bakgrund i en privat byrå som under 1990-talet blev uppköpt av en Big-4 byrå där respondenten dels var kvalitetsansvarig, ekonomiansvarig samt partner.

Tabell 3.1 Förteckning över respondenter.

Hur många intervjuobjekt som behövs för en studie skiljer sig beroende på vad studiens syfte är (Kvale & Brinkmann, 2014). Vidare menar Kvale och Brinkmann (2014) dock att antalet intervjuer i vanliga intervjustudier brukar vara femton plus minus tio. Alvehus (2014) menar att det på förhand kan vara svårt att veta hur många intervjuer som kommer att behövas. De första intervjuerna kommer givetvis att skapa en hel del nya frågor och infallsvinklar. Efter ett visst antal menar Alvehus (2014) dock att man uppnår en ”mättnad” i informationen. Varje ny intervju efter detta ger endast ett litet tillskott till det empiriska underlaget. Ahrne och Svensson (2015) menar att det behövs minst tio intervjuer för att åstadkomma en mättnad i det kvalitativa materialet. Vi har med bakgrund i detta haft för avsikt att genomföra 10-12 intervjuer vilket också är de riktlinjer som Högskolan Kristianstad har angivit.

3.4 Intervjuernas genomförande och forskarens roll

Den första intervjun utfördes ensam av en av författarna. De två efterföljande intervjuerna utförde vi tillsammans eftersom det var viktigt att vi hade samma tankar om intervjufrågorna och möjliga följdfrågor. Samt att vi ansåg att det var viktigt att vi var samspelade under intervjuerna och kunde på detta sätt ställa liknande följdfrågor. Efter detta delades resten av intervjuerna upp så att båda författarna sammanlagt genomförde fyra intervjuer vardera, utöver de två som genomfördes tillsammans. Bryman och Bell (2013) argumenterar för att det finns flera fördelar med att genomföra intervjuer med fler än en intervjuare. Bland annat möjliggör detta att den ena intervjuaren kan ställa frågor medan den andra antecknar och är fri att hjälpa till med följdfrågor när det behövs (*ibid*). Detta anser Bryman och Bell (2013) kan skapa mer djup i intervjuerna och ge en mer heltäckande bild av det fenomen som undersöks. För det första fick vi till stor del anpassa oss till de tider som respondenterna kunde medverka. Detta gjorde att intervjuerna krockade med varandra i tid och därför genomfördes de individuellt. För det andra genomfördes två av de tre inledande intervjuerna tillsammans, samt att vi diskuterade vad vi tyckte efteråt och kände då att vi hade liknande följdfrågor och funderingar under intervjuernas gång och därför ansåg att vi kunde genomföra resterande intervjuer individuellt.

Thomas (2004) menar att intervjuer kan genomföras i olika miljöer. Detta kan spela in hur och varför respondenten svarar som denna gör (Denscombe, 2014). Vidare menar Thomas (2004) att intervjuer bör hållas på en lugn plats där få distraktioner påverkar respondenten. Vi har genomfört alla intervjuer på respektive respondents arbetsplats för att de ska känna sig säkra och trygga i den miljö de dagligen agerar i. En semi-strukturerad intervju kan,

enligt Thomas (2004), delas in i tre faser, inledningsfas, frågefase och en avslutningsfas. Inledningsfasen har syftet att mjuka upp stämningen då en intervjusituation kan upplevas stressande, både för intervjuare och respondent. Den första delen i vår intervjuguide (se bilaga 1) har haft just denna avsikt. Frågefase ställer, enligt Thomas (2004), stora krav på intervjuaren. Denna ska kunna, utöver att faktiskt ställa frågor som är relevanta, också lyssna koncentrerat och se till att följa med i sammanhanget samt följa upp att det som respondenten svarar uppfattas korrekt. Utöver detta ska intervjuaren också se till att tiden hålls, att samtalet flyter på i ett jämnt tempo men också att hela tiden visa intresse för respondentens svar och språk. Detta har varit en viktig del i våra intervjuer då vi antar en abduktiv ansats. Som tidigare nämntes har intervjuguiden utformats utifrån existerande teori men samtidigt kommer varje ny intervju att berika den teoretiska bas som uppsatsen bygger på.

3.5 Analys av data

Det datamaterial som samlas in består av endast primärdata, det vill säga den data som samlas in under intervjuerna. En kvalitativ innehållsanalys har starkt fokus på språket, innehållet och betydelsen av texten som analyseras (Hsieh & Shannon, 2005). Det innebär att analysen kräver mer än endast ordräkning och läsning för att förstå vad som sägs ”mellan raderna”. Hsieh och Shannon (2005) beskriver att en innehållsanalys är en subjektiv tolkning som ska erbjuda kunskap och förståelse av det studerade fenomenet.

Vid en induktiv metod då tidigare forskning är begränsat, skapas koder och kategorier utifrån det empiriska material som samlats in via intervjuer (Hsieh & Shannon, 2005). När en deduktiv metod har använts i studien baserar forskare sina koder och kategorier utifrån det redan befintliga materialet som finns tillhanda (*ibid*). Kvale och Brinkmann (2014) menar att användningen av koder bryter ner en hel text i mindre enheter. Denna uppsats bygger på en abduktiv ansats, vilket medför att inledningsvis skapades kategorier som resulterade i olika teman i intervjuguiden, såsom kunskap, revisionsprocessen och professionen. Dessa teman bygger på den teori som presenterats i föregående kapitel och är således ett uttryck för den deduktiva fasen. Under intervjuernas gång framkom information som berikar teorin såsom behovet av fortbildning och omvärldens ständiga förändringar. Den nya informationen krävde att även den kodades och behandlades som egna kategorier. Detta är ett uttryck för den induktiva fasen.

För att dokumentera intervjuerna valde vi att spela in dessa med diktafon. Utöver detta fördes minnesanteckningar för hand som hjälp för att komma ihåg vilken bild respondenten

förmedlar. Detta ger intervjuaren möjlighet och frihet att fokusera på ämnet och dynamiken i intervjun (Kvale & Brinkmann, 2014). Alvehus (2014) argumenterar för att det finns för- och nackdelar med en bandad intervju. Det faktum att intervjun spelas in kan få respondenten att inte våga uttrycka sig så öppet som denna i andra situationer hade kunnat göra (*ibid*). För det första tillfrågades alla respondenter om de kände sig bekväma med att bli inspelade, och det var ingen som motsatte sig detta. För det andra, anser vi att det är en fördel att spela in intervjuerna då det gav oss tid att begrunda det som respondenterna sa och därmed följa upp intressanta stickspår. För det tredje anser vi att ämnet för intervjuerna, enskilda individers kunskapsutveckling, inte är ett ämne som vanligtvis anses vara kontroversiellt eller något som respondenterna känner sig obekväma att tala om.

3.5.1 Innehållsanalys

Efter varje intervju har dessa transkriberats och svaren på de olika frågorna i intervjuguiden kodats. När alla intervjuerna genomförts och transkriberats har det empiriska materialet sammanställts i en tabell så att alla respondenters svar på specifika frågor kunde jämföras. Transkriberingen innebär enligt Alvehus (2014) att vår uppsats tar ett första steg i analysen. När tal, med alla dess nyanser, och med kroppsspråkets betydelse för innebörden omvandlas till tal, sker den första tolkningen (*ibid*). Vad ska tas med? Ska beskrivningar om hur respondenten rör sig beskrivas? Vi har valt att lyssna genom intervjuerna flera gånger efter att de transkriberats och höra om vi tycker att det tillför något att ta med sådana beskrivningar. I enskilda fall där respondenten har särskilt tryckt på en specifik omständighet, eller visat särskilda känslouttryck har vi valt att ta med dem i transkriberingarna för att berika texten. Vidare har respondenternas svar koncentrerats till kortare formuleringar för att belysa ett specifikt fenomen. Detta karakteriserar, enligt Kvale och Brinkmann (2014), en analysmetod som kallas meningskoncentrering. Med meningskoncentrering kan man genom att leta efter naturliga meningar analysera komplexa intervjuer och se dess huvudtema. Vidare jämfördes de olika respondenternas svar för att se om liknande svar kunde urskiljas. För att presentera de resultat som vi kommit fram till har vi valt att, i enlighet med Kvale och Brinkmann (2014) att tematisera respondenternas svar så som vi uppfattat dem. Slutresultaten presenteras intervjuens centrala teman samman i en beskrivande utsaga.

3.6 Etiskt- och moraliskt förhållningssätt

Respondenterna var en viktig grund för vår uppsats och deras erfarenheter och kunskaper om branschen och dess utveckling har varit viktig information för oss i vårt arbete. Först och främst informerades respondenterna att deras delaktighet var helt frivillig samt informerades om syftet med intervjun som de var delaktiga i. Respondenterna bemöttes med respekt vid varje intervjusituation (Ahrne & Svensson, 2015). Vidare har namn, arbetsplats tid för intervjun anonymiserats (Kvale & Brinkmann, 2014; Ahrne & Svensson, 2015).

3.7 Tillförlitlighet, trovärdighet och överförbarhet

Kvalitativ forskningskvalitet brukar bedömas efter dess tillförlitlighet, trovärdighet och pålitlighet. Tillförlitligheten handlar om huruvida resultaten av en viss forskning kan reproduceras av andra (Kvale & Brinkmann, 2014). Detta motsvaras av reliabilitet inom kvantitativ forskning. Kvale och Brinkmann (2014) har valt att, även för kvalitativ forskning, tala om reliabilitet. Inom kvalitativ forskning finns det flera aspekter som kan påverka en studies tillförlitlighet. Denscombe (2014) menar att allt från intervjuarens agerande till den miljö som intervjun genomförs i kan påverka respondenten till att svara på ett visst sätt. Vidare menar Denscombe (2014) att tillförlitligheten för en studie kan stärkas genom att alla de beslut och procedurer som forskaren gör ska föras fram för att andra, på detta sätt, ska kunna bedöma studiens tillförlitlighet. Givetvis har miljön en stor påverkan på hur respondenter agerar och svarar på de frågor som ställs. Vidare är det obestriddigt att det råder maktasymmetri då vi som studenter intervjuar erfarna revisorer. Dock kan tillförlitligheten i vår studie styrkas med just dessa argument. Vi har dels genomfört intervjuerna i en miljö där revisorerna dagligen arbetar i, dels torde det faktum att vi är i "underläge" göra respondenterna mer säkra att ge en så korrekt bild som möjligt.

Inom kvantitativ forskning finns också validitet som ett kvalitetsbegrepp. Validitet behandlar frågan om forskaren använt rätt mått för att undersöka ett visst fenomen. Inom kvalitativ forskning motsvaras detta av trovärdighet. Denscombe (2014) menar just att trovärdighet handlar om hur exakt och träffsäker informationen är och om det är en grund för det som studien syftar att undersöka. Vidare menar Denscombe (2014) att en annan aspekt av trovärdighet är om respondenterna faktiskt talar sanning. I en studie där kontroversiell information behandlas skulle med andra ord studiens trovärdighet kunna ifrågasättas. Dock menar vi, att intervjuer om kunskapsutveckling på respondenternas

arbetsplatser inte torde utgöra någon risk för att den information som framkommer är felaktig eller osann.

Det tredje kvalitetsbegreppet inom kvalitativ forskning som brukar föras fram är frågan om studiens överförbarhet. Kvale och Brinkmann (2014) beskriver överförbarhet med generalisering som är motsvarigheten inom kvantitativ forskning. Överförbarhet behandlar frågan om huruvida resultaten är representativa och överförbara till andra fall. Kvale och Brinkmann (2014) menar att det inte är den kvalitativa forskningens huvudsyfte att finna samband och resultat som gäller för alla populationer utan styrkan ligger i att beskriva hur en viss population upplever det undersökta fenomenet. I vår uppsats har vi geografiskt begränsat oss till en liten del av Sverige, vilket innebär att flera av de största städerna i Sverige inte inkluderats. Då huvudkontoren för de största byråerna, och följaktligen de kontor med flest anställda, finns i dessa städer skulle resultaten vid en liknande undersökning som inkluderar dessa städer kunna ge en annan bild.

Avslutningsvis vill vi framhäva att vi använt oss av metoder för att försäkra oss om goda nivåer av tillförlitlighet, trovärdighet och överförbarhet.

4. Empiri och analys

I detta kapitel presenteras empirin och kopplas till teorin. Analysen är baserad på tio intervjuer bestående av urvalet av godkända och auktoriserade revisorer. Inledningsvis analyseras resultaten utifrån det teoretiska ramverket som presenterats i kapitel 2 och är ett uttryck för den deduktiva fasen. Efter detta presenteras oväntade resultat som kommer att berika teorin och är ett uttryck för den induktiva fasen.

4.1 Kunskapsutveckling genom karriären

Som tidigare nämnts arbetar alla respondenter eller har arbetat för en *Big-4* byrå. Detta innebär att beskrivningen av de olika karriärstegen i figur 2.3 med assistent, senior, manager och partner (Carrington, 2014). Också beskrivningen om hur en revision organiseras är oerhört lik den som baseras på litteraturen i teorikapitlet (Carrington, Revision, 2014; Hayes et al. 2014). Hela revisionsprocessen beskrivs väldigt likt figur 2.2 i teorikapitlet med en planeringsfas, granskningsfas samt en utvärderingsfas (Öhman, 2007). Dessutom framhåller alla att arbetet karaktäriseras av en laginsats då man jobbar i team. I intervjuerna framkommer det tydligt att just arbetet i team är en viktig del av kunskapsutvecklingen.

4.1.1 Kunskapsutvecklingen för assistenter under det första året

De yngre medarbetarna som jobbat mindre än ett år, är de som får sköta själva grovjobbet. Som respondent F uttryckte det: *”Man kan nog säga att dom första åren nog är tråkigast. Då får man göra slavgöret, pricka av en massa siffror och jobba häcken av sig utan att ta kundansvaret”*. När nya personer, utan erfarenhet kommer in på byråerna menar respondenterna att det inte krävs särskilt mycket av dem. Under denna tid beskrivs arbetet väldigt likt Hayes et al. (2014), med mycket rutinarbete. Respondent H förklarar vidare att: *”I början så är det bara... skulle jag säga viktigt att bara leverera det som man blir tillsagd att göra”*. Genom att utföra enklare arbetsuppgifter skapas förståelse för revisionsprocessen menar Hayes et al. (2014). Under denna tid är revisorsassistenterna relativt avskärmade från kunden. Kundkontakten sköts i stor utsträckning av de längre upp i hierarkin. Respondent C menar att anledningen till detta är att man ska skapa sig förståelse för grunderna i yrket: *”man har inte extrem kundkontakt det första året, vilket många tycker är väldigt frustrerande, men man försöker uppmuntra med att det är för att komma in i*

metodikerna och grunderna". Detta stämmer väl med det som framkommer i intervjuerna. Alla respondenter menar dock att denna tid är viktig då assistenten genom att vara med i revisionen lär sig mycket av processen. Vidare menar de flesta respondenter att det också är oerhört intensivt med teoretiska utbildningar under denna tid och att den teoretiska kunskapsutvecklingen går snabbt. Samtidigt består mycket av arbetsuppgifterna av mer praktisk natur. Under hela denna tid jobbar assistenterna väldigt nära en coach som handleder dem i arbetet. Det kan röra sig om en senior eller en manager som har denna roll som coach. Att arbetet består av en hel del praktiska inslag styrks av respondent D: *"det är ju en stor skillnad på teori och praktik. Och man kan inte så mycket revision när man kommer ut för det är learning by doing! Vilket innebär att de första åren tar man naturligtvis ett jättesteg. Så är det ju för då får man se "Oj fungerade det såhär?"*. Fram till det första årets slut karaktäriseras alltså arbetet av utbildningar som bygger på det som vi tidigare valt att benämna teoretisk kunskap. Arbetsuppgifterna är praktiska och detta gör att assistenten skaffar sig erfarenhet. Detta stämmer väl med beskrivningen av Westermann et al. (2015) som menar att det är på arbetsplatsen som den största kunskapsutvecklingen sker.

4.1.2 Kunskapsutvecklingen under assistentens andra år

När revisorsassistenterna har jobbat ungefär ett år förändras läget. Då förväntas assistenten ha lärt sig revisionsmetodikens grunder och därmed kunna börja agera mer självständigt. Då assistenten genomgår utbildningar utvecklas den teoretiska kunskapsbasen och assistenten får en grundläggande förståelse för grundläggande bokföring, redovisning samt de lagar och regler som styr redovisning och revision. Denna förståelse leder till att assistenten tilldelas mer ansvar. Respondent H förklarar: *"För har man jobbat ett år så förväntas man själv också ta initiativ till att förbereda databasen, ta initiativ att inhämta ett engagemangsbesked att man faktiskt är med och börjar driva det lite och avlasta den lite som är på nivån ovanför"*. Samma respondent fortsätter förklara att denna roll kräver att individen agerar mer proaktivt. Från att under första året blivit ledd i arbetet ska assistenten själv kunna se vad som ska göras. Revisorsassistenten har utvecklat sin kunskap i revisionsmetodik och därmed färdigheten till att se längre fram i revisionsprocessen. I och med att personen själv kan se vilka arbetsuppgifter som är viktiga och ska utföras kräver han eller hon också mindre handledning.

Aven om arbetet i stor utsträckning de första två åren kräver att assistenten utvecklar färdigheten att börja förstå revisionsprocessen är detta inte nog. Dessutom ska den teoretiska kunskapsbasen utvidgas ännu mer.

Alla respondenter beskriver de två första åren likartat. Dels inläring från utbildningar, dels från de mer erfarna medarbetarna. Just arbetet i team menar alla respondenter är utvecklande då kunskapsutbytet sker mellan alla individer. Respondent C, som är manager på en Big-4 byrå, menar att hon lär sig mycket från andra medarbetare samtidigt som hon handleder och lär nyare, yngre medarbetare. Vidare menar respondent C att i handledningsrollen innebär att också hon utvecklas då hon måste kunna förklara hur och varför saker och ting görs: *”teamwork är jätteviktigt [...] Och det är oftast då man börjar lära sig, när man ska förklara för andra”*.

De äldre medarbetarna har självklart en stor roll i att lära de yngre medarbetarna, men kunskapsutbytet sker även åt andra hållet. Då de yngre medarbetarna har en intensiv utbildningsplan de ska följa, är de också oerhört väl uppdaterade i de IT-system som byråerna använder sig av. På frågan om respondenterna, som erfarna revisorer, känner att de ibland lär sig av assistenterna svarar de flesta likartat. Efter lite tveksamhet nämner de just assistenternas breda IT-kunskaper och kunskap om dokumentationsprogram. Respondent D svarade så här på frågan om han ibland behövde hjälp av relativt nya assistenter:

Ja, absolut, det händer. Framförallt när det gäller vår revisionsdokumentation. Det kan jag ju inte lika mycket om, inte lika mycket som de yngre, för det lär de ju sig direkt. Där har jag jättestor nytta av de yngre. Eftersom de går sin utbildningsstege så uppdaterar de sig hela tiden. Det är ett givande och tagande från bägge hållen...

4.1.3 Seniorens kunskapsutveckling

Efter ungefär två år visar sig en tydlig trend. Det sker en gallring av assistenterna. Många väljer att sluta, andra befordras och nya assistenter intar deras gamla roller. Respondent A berättar i samtal om assistenternas arbetsbörda och den höga personalomsättningen hos revisorsassistenter:

Man kanske inte inser det, men när man väl tittar tillbaka så ser man att det händer mycket. Det ändras mycket, många provar på [revisions]branschen och tycker att ”njaa... det här var nog inte min grej, jag vill nog hellre jobba på ett företag”. Andra flyttar av andra skäl, så det händer ju lite. Sen är det ju så att våra anställda är eftertraktade. De har ju enorm kunskap och breda kunskaper som de kan ha stor nytta av i näringslivet.

På en annan byrå beskriver respondent I att det till och med finns gränser där alla som får vara kvar blir befordrade och att den första av dessa tider är just efter 2 år. Efter två år tar assistenterna på Big-4 byråerna klivet upp till seniornivå. Hur detta kliv tas kan se lite olika ut. På vissa byråer sker detta som sagt automatiskt, medan en annan byrå nämner att det finns tydliga krav om vad individen bör ha gjort för att ta ett steg upp i karriären. Respondent G berättar: *”Ja, det finns det, men det är ganska mycket mjuka värden och bedömningar så klart. Men absolut det finns tydliga krav, det finns det”*. En tredje byrå har ett formellt prov som individen måste klara för att kunna ta sig upp ett steg till seniornivå. Att det finns byråer som anser att klivet upp från assistent till senior kräver ett prov tyder ju på att de förväntar sig en viss kunskapsnivå hos sina seniorer.

Den seniora revisorns arbete består likt den beskrivning som Carrington (2014) ger av att leda revisionen ute på fältet. I detta läge förväntas personen kunna klara sig själv och att kunna söka information. Just färdigheten med att hitta information är ett tydligt kunskapskrav på senioren. Respondent C, som arbetar på en byrå som tillämpar prov för att uppnå seniornivå, menar att meningen med provet är just att lära varje person att använda sig av den informationsbank som finns tillgänglig. Samtidigt som individen blir mer och mer självständig växer också det ansvar som denne tilldelas. Att inta den seniora rollen innebär också att individen är beredd att satsa på en karriär inom revisionsyrket och då blir det självklart att denna ges mer ansvar. Respondent H beskriver rollen så här: *”sen kommer man in i det ganska snabbt. Efterhand sen som du får, på de mindre uppdragen, en roll som innebär att det ganska snabbt blir du som utför revisionen själv och har en påskrivande revisor som fungerar som ett bollplank”*. Till viss del växer senioren också in i rollen som handledare i och med att denna förväntas leda arbetet på fält, eller som Carrington (2014) uttrycker det, ha det operativa ansvaret. Detta uttalande från respondent H tyder på att redan i seniorrollen kan en person ha utvecklat färdigheten att se revisionsprocessen som en helhet samt utvecklat så pass stor kunskap om revisionsmetodiken att uppdraget kan drivas effektivt.

4.1.4 Kunskapsutveckling på mindre byråer

Som tidigare nämndes saknas titlarna på de mindre byråerna. Dock är beskrivningen av hur arbetet förändras oerhört likt beroende på den tid som individen arbetat. Respondent J, som har egen byrå men har en gedigen erfarenhet från en Big-4 byrå menar dock att assistenterna har en större möjlighet att få en snabbare kunskapsutveckling på mindre byråer. Eftersom

arbetet på en mindre byrå präglas av mer spridda arbetsuppgifter kommer individen att snabbare kunna skapa sig en helhetsbild av revisionen, något som respondenten menar kan ta mycket längre tid på en större byrå med ”smalare” arbetsuppgifter. Respondent J berättar: *”Men kommer man på en mindre byrå är det lättare för då får man mer grepp. Man har fler kunder som man jobbar med och avslutar en helhet hela tiden så då får man snabbare erfarenheten”*. Att individen tidigare får en helhetsbild leder till att assistentrollen tidigare, än på en Big-4 byrå, kan inta en roll som på Big-4 byråerna har titeln senior.

När seniorerna sedan jobbar vidare axlar denna mer och mer ansvar. Seniorens förväntas ta ställning och ha kunskap att lösa mer avancerade redovisningsfrågor. Respondent H berättar att: *”Men också att du helt plötsligt efter 2-3 år så ska du ju kunna identifiera en redovisningsfråga som kunden kanske inte har sett själv och lösa den. Och då går man in på de mer tekniska bitarna”*. Här börjar seniorens att skaffa sig expertkunskap som flera av respondenterna menar som är teoretisk kunskap som utvecklats genom erfarenhet. Seniorens börjar känna igen frågeställningar och branscher, vilket utvecklar färdigheten att hjälpa kunder på områden de själva inte identifierat. Vidare menar respondenterna att då seniorens är mogen för att själv driva mindre projekt börjar denna också koppla ihop problem och lösningar från olika uppdrag för att lösa en fråga som kan dyka upp. Denna beskrivning styrker den syn på kunskapsutveckling som Elmgren och Henriksson (2013) benämner atomistisk kunskapsyn, att kunskap inhämtas i små bitar som individen inhämtar och kan sätta ihop för att skapa förståelse för en helhet.

4.1.5 Kunskapsutveckling för managern

Figur 2.3 som beskriver de olika titlarna visar på att för att uppnå managerrollen krävs vanligtvis fem års erfarenhet. I våra intervjuer menar respondenterna att fem års erfarenhet är det minsta som behövs för att bli manager. Det är nämligen efter att personen har skrivit provet för revisorsexamen som denna kan ta steget upp till managernivå. Det är med andra ord rollen som påskrivande revisor som ger tillträde till manager och då får personen ansvar för hela uppdraget. Respondent I, som i dagsläget är assistant manager men i januari 2016 skrev provet för revisorsexamen, berättar: *”Nu ska jag väl bli befördrad igen i sommar. Och det blir man först då man skrivit provet. Det är liksom ett krav för att bli befördrad till manager som det steget heter då. Det är alltså att man ska ha blivit auktoriserad”*. En annan respondent från en annan byrå förklarar vidare att på den byrån sker befördran till manager inte automatiskt med auktorisation men det är ett krav om man vill bli manager.

I varje genomförd intervju är det tre kunskaper som nämns på frågan om vad managern ska ha för kunskaper. För det första att managern har färdigheten att se ett uppdrag som en helhet. För det andra att ha goda teoretiska kunskaper för att inta en expertroll i uppdraget och för det tredje i viss utsträckning även dra in egna kunder till byrån.

Hayes et al. (2014) menar att managerns arbetsuppgifter består av planering, expertrådgivning och kundkontakt, och det stämmer väl överens med beskrivningen ovan. Beskrivningen i teorin stämmer väl med den bild som målas upp av respondenterna när det gäller managerns roll.

Flera respondenter liknar managerns roll med en projektledares. Respondent I säger: *”Ja jag har ju liksom pluggat ekonomi och är egentligen duktig på siffror och matte och så och det var ju det jag hade tänkt att jag skulle jobba med. Men egentligen jobbar jag ju nu med projektledning liksom”*. Vidare förklarar respondent H att det är managerns roll att planera hur uppdraget ska genomföras på det mest effektiva sättet: *”Vem som ska göra vad i revisionen? Hur mycket arvode har vi? Hur ska vi planera det för att vi ska kunna hålla budget och göra det så effektivt som möjligt”*. Denna bild av att kunna lägga upp revisionen passar väl in med planeringen som Hayes et al. (2014) menar är en del av managerns arbetsuppgifter. Uttalandet av respondent H stämmer också bra med beskrivningen av Öhman (2007) som menar att revisorn har både tidsmässiga och ekonomiska begränsningar att ta hänsyn till. För att revisorn ska kunna rättfärdiga sitt arbete måste kunden uppleva att uppdraget bedrivs kostnadseffektivt och det innebär vidare att revisorn måste göra en rad bedömningar (*ibid*).

Utöver att kunna bedriva ett uppdrag kostnadseffektivt ska managern kunna inta en expertroll i uppdraget enligt respondenterna. Respondent H beskriver managerns roll: *”Ja, alltså för påskrivande revisor så, är det att ta ställning till frågor... mmm... de svårare frågorna egentligen”*. Detta stämmer också väl med vad respondent E anser om managerrollen: *”konsultrollen [...] om vi kallar en revisor för en konsult, så är det att dels ska man ju vara expert på sitt område, vilket för oss är mycket redovisning, skatt... men utöver det ska du ju vara säljare också”*. För att kunna inta denna expertroll mot kunden menar respondent E att revisorn måste ha goda teoretiska kunskaper gällande redovisningsfrågor och skattefrågor. Men för att kunna agera konsult krävs det dessutom att revisorn har goda teoretiska kunskaper i vilka särskilda lagar som gäller för kundens bransch. På frågan, om vad respondent B anser är den viktigaste kunskapen för en revisor, svarar hon enligt följande:

Aktiebolagslagen, årsredovisningslagen och etikregler, det är ju naturligtvis de grundläggande lagar och regler som gäller, både för en revision och för redovisningen, men det ingår i vad man ska kunna när man blir revisor, men sen gäller det ju att upprätthålla det.

Denna beskrivning stämmer väl överens med vad Öhman (2007) krävs av revisorn för att revisorn ska kunna genomföra förvaltningsrevisionen, nämligen att kunna de lagar och regler som företaget i fråga är ålagt att följa.

I citatet ovan, från respondent E, ligger också den tredje färdigheten som blir en viktig del i managerrollen enligt respondenterna. När en person har tagit upp sig på managernivå växer också kraven på att denna också ska börja dra in egna kunder. Respondent E berättar vidare:

Ju högre upp man kommer desto högre är ju kraven på marknaden, och sälj såklart, att man tar ansvar för det. Det är ju inte assistenternas huvudsakliga syfte utan det är ju högre upp man kommer desto mer ansvarar man för det. Och kundansvar också.

När man väl uppnått managernivån, och således driver egna projekt, menar respondenterna att det också blir en naturlig del av arbetet att utvidga sin kundstock. Innan en person når managernivån är säljdelen inte ett krav även om det är en fördel i karriärutvecklingen om personen lyckas få in nya kunder. Respondent I menar att sedan revisorspliktens avskaffande har byråerna inte längre en automatisk tillströmning av kunder och detta har lett till att priser pressas hårt. *”Jag tror det [säljbiten] blir viktigare och viktigare rent allmänt. Också prispressen, det är mycket prispress liksom mellan byråerna”*.

4.1.6 Kunskapsutvecklingen för nivåer ovanför managern

Fram till managernivån går karriären relativt snabbt. Även om inte alla väljer att ta steget upp till manager är det ett vanligt steg att ta. Här menar dock respondenterna att det vanligtvis stannar upp ett bra tag rent titelmässigt. En nybliven manager har mycket att stå i som den som bär det yttersta ansvaret. Detta kräver att han eller hon får ”landa” i denna roll. I vår beskrivning av de olika karriärstegen var nästa steg från manager att ta bli erbjuden möjligheten att bli partner. På de mindre byråerna finns som sagt inte de titlar som här presenteras utan en person jobbar som revisorsassistent tills att denna får sin auktorisation. Därefter är arbetet och det ansvar som individen fördelas likt det som beskrivits ovan. Nästa steg titelmässigt på de mindre byråerna är just steget upp att bli erbjuden ett partnerskap.

Här finns en liten skillnad mot Big-4 byråerna. Även om väldigt många väljer att stanna kvar i rollen som manager finns det fler steg. På alla Big-4 byråerna finns en eller fler titlar som ligger någonstans mellan manager och partner. Vanligen benämns denna roll med titeln senior manager. Respondent F som har lång erfarenhet från en Big-4 byrå berättar att titeln, senior manager, brukar erbjudas dem som dels har goda erfarenheter från rollen som påskrivande revisor men också i managerrollen visat sig vara en duktig säljare. Vidare menar samma respondent att det är svårt att se tydliga skillnader mellan rollerna som manager och senior manager: *”Ja, det krävs ju mer, det gör det. Men det är svårt att peka på vad egentligen men man har ju ett större ansvar”*. Respondent C menar att i rollen som senior manager blir rollen som expert än tydligare: *”Senior managern har ännu mer komplexa frågor. Oftast och naturligt tar man större uppdrag”*. För att klara ännu mer komplexa frågor krävs således goda teoretiska kunskaper som blandade med erfarenhet tillåter revisorn att ta ställning till dessa frågor. Respondent E, som i dagsläget är senior manager, menar att titeln senior manager är kopplat till mer ansvar. För respondent E personligen innebar befordran till kontorschef också automatiskt att titeln blev senior manager. En annan respondent på en Big-4 byrå berättar att hos dem finns det ett tydligt krav för att stiga vidare från manager: *”Men också det interna, för ska man gå vidare sen så ska alla genom någon form av internt projekt”*. Således är det även här färdigheten att kunna axla ett ökat ansvar, som är avgörande för befordran till senior manager.

4.1.7 Partners kunskapsutveckling

Nästa steg i titlar har vi kallat partner. Detta stämmer till viss del. Som tidigare nämnts stämmer detta på de mindre byråerna och till viss del också för Big-4 byråerna. Men respondent D, som har lång erfarenhet på en Big-4 byrå, menar att det är svårt att bli partner. *”Dit är det inte många som kommer kan jag säga. Upp till partner är det ett väldigt stort steg”*. De respondenter som vi varit i kontakt med har svårt för att reda ut vad som skiljer partners roll från exempelvis managers eller senior managers roll. Respondent C, som arbetar på ett mindre kontor som dock ingår i Big-4 byråerna, jobbar nära en av byråns partners beskriver dennas roll enligt följande:

Partnern har ju självklart stora uppdrag och komplexa frågor men också ledarskap. Vår partner här är ju också kontorschef, inget som man behöver vara, man behöver inte vara partner för att vara kontorschef heller. Men mer ledarskapsinriktat. Både senior manager och partner är ofta lite mer experter, en nisch. Kanske fastighetsexpert, kanske jobbar mycket med banker.

Carrington (2014) nämner att partnern bär, i egenskap av ägare till byrån, ett finansiellt ansvar för revisionen. Dock likställer Carrington (2014) partnern med den påskrivande revisorn. Som ovan framkommit kan det lika väl vara en manager som är den påskrivande revisorn. Partnern har givetvis uppdrag där han eller hon är påskrivande revisor men partnerrollen innebär oftast att personen i samband med partnerskapet blir tilldelad ett specifikt ansvarsområde eller en nisch. Detta tyder på att partnern kommer att fördjupa sig inom ett smalare område. Respondent F, som sedan 2 år är pensionerad från revisorsyrket, men som under 10 år varit partner på en Big-4 byrå, förklara sin roll som partner på Big-4 byrån:

Alltså, det beror ju på. Man kan ju vara partner och ha administrativa uppdrag. Jag var ju kontorschef och satt i ledningen, och det är ju inte alla som är det. Dom kan ju bara jobba med kunder och då skiljer sig ju arbetsuppgifterna åt däremellan. Även om man som partner har ett ägaransvar och får sitta med i vissa sammanhang.

Respondent F fortsätter med att bekräfta att det inte är alla som erbjuds partnerskap:

Och kunde man inte bli partner fick man en annan engelsk titel som passade bra in. Senior advisor eller director. Sen när man slutade som partner, det måste man göra när man blir 60, de stora byråerna har dom reglerna... men sen kan man ju jobba kvar med lite med övergripande, senior advisor och det gjorde jag något år.

Respondent F och respondent J, som båda innehaft en partnerposition i en Big-4 byrå, har också erfarenhet från en partnerroll i mindre byråer. Gemensamt för deras beskrivningar om rollerna är att det i rollen som partner skiljer sig mycket åt mellan små och stora byråer. På frågan om hur rollen som partner skiljer sig åt berättar respondent J:

Där var man ju inne i ett system, en struktur där man kanske inte, om man kom högt upp i hierarkin, helst inte skulle knappt göra något med kunderna utan det skulle bara tryckas neråt i organisationen. Så ibland var det så att man knappt visste vad kunderna pysslade med, även om jag hade ”gjort” revisionen. Men här är jag ju med på ett helt annat sätt.

Respondent F menar att arbetet som partner på en större byrå innebar att viss kunskap gick förlorad. Respondenten menar att kunskapsbasen var bredare på en mindre byrå:

Skatter var vi tillexempel väldigt duktiga på när vi hade en liten byrå. När vi kom in i en stor organisation så fanns det en avdelning som skötte dom bitarna. Man behövde inte gräva ner sig så mycket utan man kunde bara maila dem och fråga. Tidigare behövde vi leta upp informationen.

Även dessa citat styrker bilden av att partnern på en Big-4 byrå specialiserar sig och får spetskompetens inom en viss nisch. Vidare menar flera respondenter att detta blir tydligt då det ofta är personer med titlar som senior advisor, director eller partner som behöver

hjälp med revisionsprogram och mer handfasta frågor. Samtidigt som titlarna högst upp i karriären innebär mer komplexa frågor till följd av att revisorn väljer att specialisera sig mot en särskild bransch eller ett speciellt ämne får det följden att en del av revisorns färdigheter går förlorade. Den kunskap som kan gå förlorad till följd av mer snäva arbetsuppgifter är som tidigare nämnts IT-kunskaperna gällande exempelvis de program som revisionsbyråerna använder för sin dokumentation.

4.1.8 Sammanfattning av kunskapsutvecklingen genom karriären

Sammanfattningsvis kan en tydlig trend av kunskapsutvecklingen urskiljas genom karriären. Alla respondenters beskrivningar visar på att kunskapen växer i och med att individen beläggs mer och mer ansvar ju högre upp i hierarkin denna kommer. Detta bekräftar också att de olika titlarnas kunskapsbas skiljer sig åt, något som inte framkommit i teorin. Individen genomgår kontinuerligt utbildningar som bygger på den teoretiska kunskapsbasen samtidigt som erfarenheten från arbetet ”ute på fältet” tillåter att den teoretiska kunskapen blandas med erfarenhet och individen utvecklar färdigheter.

Den oerfarna, nyanställda revisorsassistenten inleder sin karriär men enklare praktiska uppgifter, något som stämmer väl överens med den bild litteraturen ger (Hayes et al. 2014). I intervjuerna framkommer beskrivningar av assistentens arbetsuppgifter som slavgörat och grovjobbet. Carrington (2014) beskriver revisorsassistentens jobb just med ordet grovjobb. Då assistententens jobbat ungefär ett år anses denna vara mogen för att börja axla en del av ansvaret och agera mer proaktivt. Detta innebär att assistenten tar egna initiativ och avlastar personen ovanför i hierarkin. Efter det första året har således assistenten skaffat sig både teoretisk kunskap samt praktisk erfarenhet som gör att assistenten börjar förstå revisionsmetodiken. Då assistenten intar en mer självständig roll innebär det vidare att assistenten börjar få en del av kundkontakten, således är social kompetens en viktig färdighet redan tidigt i karriären. Grey (1998) talar om professionalism som en viktig del om en individ ska lyckas etablera en plats i professionen.

Efter ungefär två år befordras assistenten till senior. Detta kan ske automatiskt vid en viss tidpunkt alternativt efter en bedömning av dennas kunskaper. Rollen som senior innebär att ännu mer ansvar då senioren tar hand om mer av kundkontakten. Vidare ska senioren besitta så pass god teoretisk kunskap att denna kan själv identifiera frågor, problem och lösningar i kundens redovisning. Denna färdighet har byggts upp genom intensiv teoretisk utbildning, blandat med praktiska erfarenheter som senioren nu kan börja sätta samman för att börja

göra bedömningar i sitt arbete. Detta stämmer väl överens med professionsteorin som Brante (1988) menar bygger på en teoretisk grund som under arbetet utvecklas till färdigheter. Också Westermann et al. (2015) menar att den teoretiska kunskapen blandad med praktiska erfarenheter leder till att kunskaper utvecklas i större skala.

Revisorsexamen kan avläggas efter tidigast fem år. Detta är också ett krav för att individen kan ta ett steg till i karriären och blir då manager. Nu axlar också individen det hela ansvaret för revisionen. Tre kunskaper kommer fram i intervjuerna som stämmer väl överens med den beskrivning som Hayes et al. (2014) ger av managers arbetsuppgifter. Nämligen att sköta planeringen av revisionen, agera som expert och sköta den övergripande kundkontakten. För att kunna planera revisionen krävs att managern har goda teoretiska kunskaper i revisionsmetodiken, men också erfarenhet som tillåter managern att göra bedömningar om hur lång tid som ska tilldelas respektive fas, vad som ska granskas utifrån den budget som uppdraget står inför. Att göra bedömningar är en färdighet som växer fram med erfarenhet i yrket. Detta stämmer väl överens med Choo (1996) i beskrivningen om hur erfarenhet bygger upp färdigheten att göra mer träffsäkra bedömningar. För att managern ska kunna klara av ett uppdrag måste denna dessutom kunna ge svar på alla de frågor som kan dyka upp under uppdraget. Detta innebär att kunna ta ställning i de mer komplexa redovisningsfrågor och skattefrågor som kunden har. För att kunna göra detta krävs god teoretisk kunskap i bland annat redovisning. Utöver detta ska managern sköta den största delen av kundkontakten. Detta ställer krav på god social kompetens, en färdighet som vi nämnde redan krävs som assistent, men som här har blivit än viktigare och är en färdighet som kommit fram i varje intervju.

Enligt den beskrivning som ges i litteraturen av en revisors karriär är nästa steg att bli partner. På de mindre byråerna som i stort saknar dessa titlar stämmer detta väl. Dock har det framkommit att på de större byråerna är det ett stort steg att ta. Dels för att det inte är alla som erbjuds delägarskap, dels för att det mellan managern och partnern ofta finns mellannivåer som individen måste genom. På alla Big-4 byråer finns titeln senior manager. För att nå denna nivå krävs att individen måste ta ännu mer ansvar. I vissa fall kan det röra sig om interna projekt som måste hanteras, i andra fall kan individen få andra uppgifter inom byrån som gör denna till senior manager. Det kan exempelvis röra sig om en befattning som kontorschef för ett kontor. I rollen som senior manager gäller det också för revisorn att ta ställning till ännu mer komplexa frågor som kan dyka upp i uppdragen, ofta förknippat med att revisorn är specialiserad inom en viss bransch eller en viss nisch.

Nästa steg i karriären kan innebära att individen erbjuds partnerskap. Denna roll innebär inte någon större skillnad mot rollen som senior manager enligt de respondenter som haft denna position. Att vara partner behöver inte innebära mer än en skillnad i titel mot exempelvis managern. Visserligen innebär partnerrollen ett visst ägaransvar men i flera fall har en partner samma arbetsuppgifter som en senior manager. Nämligen att vara expert inom ett visst område.

Genomgripande genom karriären är att den teoretiska kunskapen ligger till grund för att utveckla färdigheter. Den teoretiska kunskapen utvidgas genom fortbildning och tillsammans med erfarenhet utvecklas färdigheter. Individen får genom karriären mer och mer ansvar vilket leder till att denna utsätts för situationer som ska lösas.

4.2 Professionalism

Anderson-Gough et al. (2002) menar att en färdighet som utvecklas i yrket och som får större betydelse ju längre i karriären revisorn kommer är professionalism. På frågan om vad som är den viktigaste kunskapen för en revisor att besitta har alla respondenter nämnt social kompetens, och den beskrivning som respondenterna gett ligger väldigt nära den beskrivning som Anderson-Gough et al. (2002) ger av professionalism.

4.2.1 Den sociala kompetensens betydelse för professionalismen

Under det första året beskriver respondenterna den sociala kompetensen som en viktig färdighet för att lyckas internt inom byrån. Flera respondenter menar att personkemin är viktig då assistenterna väljs ut för uppdraget. Om den påskrivande revisorn känner att en assistent är lätt att jobba med kommer denna assistent vara den som i första hand väljs ut till uppdraget. Den sociala kompetensen är således en färdighet som krävs från första stund då det är en viktig färdighet för att etablera sig inom byrån. Längre fram i karriären blir den sociala kompetensen ännu viktigare då revisorn har mer och mer kundkontakt. Respondenterna menar att för att kunderna ska känna sig säkra och känna förtroende för revisorn måste revisorn i kundkontakten uppvisa social kompetens, dels för att behålla sina befintliga uppdrag, dels för att kunna dra in nya kunder.

Som ovan nämndes är social kompetens ett svar som i varje intervju kommit fram på frågan om den viktigaste kunskapen för en revisor. Respondent I sa: *”Ja, jag skulle nog säga att social kompetens nog är det allra viktigaste. För att det gäller ju både internt och externt. Att man ska fungera i team. Vi jobbar ju väldigt mycket i team. Plus att man ska kunna*

hantera kunder socialt". I detta citat ligger två aspekter av social kompetens. Så som professionalism diskuterats i teorin har endast den externa delen innefattats det vill säga hur revisorn uppfattas av kunden. Citatet visar dock att professionalismen har betydelse även internt något som det teoretiska ramverket i kapitel 2 inte tagit hänsyn till och kommer att diskuteras vidare i kapitel 4.3 Teoriberikande resultat. I intervjuerna tillfrågades respondenterna om tidigare erfarenhet från en viss bransch exempelvis kunde ha betydelse då personer valdes ut till olika uppdrag. Den generella bilden som respondenternas svar ger upphov till visar att det i sådana fall bör röra sig om väldigt specifika fall som gör en medarbetare mer lämpad än en annan. Respondenterna på Big-4 byråerna menar att de har beläggningsansvariga som fördelar uppdragen mellan assistenterna. Dock kan den påskrivande revisorn lägga in önskemål om vilka personer som han eller hon i första hand vill ha till uppdraget. Respondent F menar att en duktig revisor kan sättas på vilket uppdrag som helst och i valet av medarbetare till uppdraget är det viktigt att samarbetet fungerar: *"Men det viktiga när man väljer en assistent för ett uppdrag är nog personkemin. Att man tycker om att jobba ihop med en viss person. Det fungerar, man vet hur man vill ha det"*. Respondent I svarar liknande om hur medarbetare väljs ut till uppdragen:

Och jag vet att jag har hört i korridorer att vissa personer kanske inte har lika hög beläggning och kanske vill ha att göra, men inte får att göra. Och då kan det ju, att den personen inte är lika omtyckt eller så. Tyvärr. Då kanske det inte fungerar lika bra. Det märks ju också på att det alltid är samma personer som har högst beläggning.

Respondent I fortsätter förklara på frågan om det finns någon kunskap som följer revisorn genom hela karriären: *"Ja, social kompetens är nog med hela vägen. Det är nog grundstenen liksom"*. Dessa citat sammantaget tyder på att professionalismen är av yttersta vikt även inom byråerna. Således är social kompetens en färdighet som assistenterna förväntas ha redan då de tar steget ut i arbetslivet.

När personen sedan klättrar på karriärstegen får denna mer och mer ansvar genom mer och mer kundkontakt. Då växer vikten av den externa aspekten av professionalism då revisorn måste kunna hantera kunder. Respondent A berättar om hur kontakten med kunden kan se ut:

Ibland är man lite som en psykolog också när du är revisor, du ska kunna lyssna på kunden och det kanske inte bara rör dennes företag, det kan ju vara nått annat som de behöver lyfta. Många är ju enmansföretagare, de har ingen annan att prata med.

Detta citat från respondent A visar på vilken betydelse professionalismen har för att relationen med kunden ska fungera. Respondent B beskriver relationen liknande på frågan om hur respondenten ser på sin roll i dagsläget:

Sen behöver man ju vara lite samtalsterapeut. För en del speciellt då kanske enmansföretagare eller som jag har, en del företag i verkstadsbranschen, ganska mansdominerat, så sitter det en ensam tjej som håller på med redovisningen, för dom så blir man ganska betydelsefull som samtalspartner. Dels i redovisningsfrågor men ibland så blir det också andra, alltså personalrelaterade frågor och sådant som dyker upp.

Respondent D menar att för en god kundrelation måste kunden känna tillit till revisorn och berättar liknande om sin roll: *"Lite social verksamhet också, ska de skiljas så kommer de till mig. Jag är den som vet det först, eller ja nummer två... de vet ju det själva först... men det är mycket sådant också"*. Dessa citat sammantaget visar på den tillit som revisorn uppenbarligen har från kunderna. Då revisorn kan hantera kunder och därmed uppfattas som en professionell yrkesmänniska kan det leda till att kunden har förtroende för att också öppna upp sig privat mot revisorn. Respondent B menar att detta kan skapa svåra situationer som revisorn måste kunna hantera:

Ja... det är väl det här med när det går dåligt för företag. Det är utmanande på ett sätt. Som revisor så ska man ju inte gå in och styra i företaget, så att... utmanande är väl att skapa goda kundrelationer och kanske tacka nej till bolag när man kommer till insikt att "det här är inte seriöst"

Denna paradox i revisorns arbete kopplar till det som Öhman (2007) kallar ett känsligt trepartsförhållande. Revisorn måste ha färdigheten att bedöma om det är ett uppdrag som kan accepteras. Om uppdraget accepteras måste också revisorn kunna agera som ett extra skydd mellan företaget och dess intressenter. Även då byrån redan är revisorer för ett bolag trycker respondenterna på att deras roll är att just vara en garant mot intressenterna: *"Det är ju den här biten, att du ska kunna prata med kunder på ett bra sätt, ska kunna förklara på ett bra sätt, samtidigt som du ska behålla ditt oberoende och kunna säga att det här är inte okej, så här kan du inte göra. Så det är mycket att ta människor"*.

4.2.2 Expertkunskapens betydelse för professionalismen

Dock menar respondenterna att social kompetens inte är det enda som gör att revisorn uppfattas som professionell. Kunden förväntar sig att revisorn ska kunna ge snabba svar på frågor som kan dyka upp i deras verksamhet. Revisionsrelaterad rådgivning är som tidigare nämnts något som revisorerna är skyldiga att delge kunden men med revisionspliktens

avskaffande har konsultationen ökat menar respondenterna. När revisorsplikten avskaffades tappade revisionsbyråerna givetvis många revisionskunder men följderna blev i det stora hela att det endast är de nya kunderna som är svåra att få in. De företag som inte längre behövde revision valde att stanna kvar som redovisningskunder. Detta menar respondenterna har fått två följder. För det första att konsultationsrollen utanför revisionsuppdraget ökat i och med att byrån inte längre är revisorer för bolaget och jäv på detta sätt kan undvikas. För det andra, som ovan presenterats, att det ställer krav på revisorn att agera mer som en säljare för att dra in nya kunder.

Respondent J var vid revisorspliktens avskaffande ekonomichef för ett Big-4 kontor och hade således god överblick över kundstocken. Respondent J berättar:

Jag tror vi räknade ut på ... (big-four-byrån) att, ja antalsmässigt var det en del så att säga, men volymmässigt sätt, om man säger omsättningsmässigt i kronor påverkade det kanske 1-2 % så väldigt liten del av vår tid och så att det var nästan inom felmarginalen på ett år sett.

Förklaringen till detta menar respondent J var att det var endast de allra minsta företagen som valde bort revisionen och därför hade detta inte så stor påverkan på omsättningen. Dessutom menar alla respondenter att även om kunden inte längre behövde revisionen har de valt att stanna kvar som kunder, men nu som redovisningskunder. I stället för att revidera kundens redovisning kan byrån nu göra bokföring, redovisning, skatter och deklARATIONER för kunden. Dessutom menar respondent D att mycket av den konsultation som tidigare ingick i revisionen fortfarande efterfrågas: *"vi har tappat en del revisionsuppdrag för kunderna, men de kan inte göra bokslut och årsredovisning, vilket innebär att de tjänsterna har vi ju fortfarande kvar. Konsultationsbitarna har vi kvar. Revisionsinriktad konsultation"*.

En annan följd av revisorspliktens avskaffande blev att byråerna nu också kan utföra andra tjänster för kunden, så kallade NAS, konsultation utanför revisionsuppdraget. Respondent G instämmer i denna beskrivning: *"Vissa av kunderna som inte längre har revision har vi kvar och gör redovisningen till och använder oss mer som ett bollplank och rådgivare istället"*. Denna bild som respondenterna ger av förändringen sedan revisorspliktens avskaffande stämmer väl överens med den bild som Carrington (2014) ger av revisionsbranschen som en konsultbransch. På frågan om respondenterna uppfattat det som att NAS ökat efter revisorspliktens avskaffande svarar respondent A:

Ja, det blir ju det automatiskt egentligen. För även om du har kvar de här kunderna, för många stannar ju ändå kvar, men de har inte revisionen, så blir det ju mer en rådgivningsroll, i de fallen, vilket är rätt kul, det är en rätt rolig bit egentligen som du kan göra på de kunder där du inte är revisor.

Denna konsultationsroll innebär att revisorn kan konsultera kunder i exempelvis skattefrågor eller frågor kring uppköp av andra företag. Carrington (2010) argumenterar för att det är oklart varför revisorn får denna roll som konsult då det finns konsultfirmor som är specialiserade inom dessa frågor. På frågan om varför hon trodde att rådgivningsrollen ökat fortsätter respondent A:

Och jag tror den kommer bli större och större. Vi har ju väldigt mycket kunskap om en massa olika branscher. Om jag har haft en kund i ”den” branschen och jag får in en annan kund så vet jag ju hur den branschen funkar och kan kanske hjälpa den på ett annat sätt.

Siriwardane et al. (2015) nämner just förståelse och god inblick i kundens verksamhet som en kunskap som ofta framkommer i forskning kring revisorns kunskaper. Denna förståelse är uppbyggd i grunden av teoretisk kunskap om olika branscher, men till största del bygger kunskapen på erfarenhet från liknande situationer som omvandlas tillsammans med den teoretiska kunskapen till en färdighet. Denna förståelse för hur kunden arbetar, den bransch som kunden är i samt har inblick i företaget gör att revisorn har information om kunden, som en utomstående konsult inte har.

I teorikapitlet behandlas förändringar i omvärlden endast utifrån revisorspliktens avskaffande. Dock menar respondenterna att revisorn konstant är utsatt för förändringar i omvärlden som gör att de måste anpassa kunskapen till det rådande läget. På frågan om respondenterna upplevt att kunskapsinläringen varit mer intensiv i vissa perioder svarar respondent D: *”Ja det är det ju varje gång regeringen kommer med nått nytt, speciellt vid regeringsskifte, då ska de in och peta på precis allting. Och då får man försöka hänga med på det”*. Respondent C berättar också liknande på frågan om hon såg något annat i yrket som influerar kunskapsutvecklingen: *”Ja, lite det här... när det kommer nya regelverk. Det ställer nya krav och ökar kunskapen. Som K2 och K3, när de infördes så innebar det ju också att det ökade kunskapen på ett helt annat sätt, men det bara rullar på”*. Detta ställer krav på att revisorn måste hela tiden hålla sig uppdaterad i vad som händer i omvärlden. I citatet från respondent C, ”men det bara rullar på”, ligger också svaret på hur revisorn gör för att lösa detta dilemma, nämligen genom löpande fortbildning. Detta är en förändringsfaktor som inte framkommer i teorin och kommer att diskuteras i stycke 4.3 Teoriberikande resultat. Efter dessa intervjuer diskuterades därför

också fortbildningen med respondenterna och hur de såg på den fortbildning som genomgicks. Respondent G berättar om fortbildningen på deras byrå:

Dom är väldigt koncisa, det kommer ju nytt hela tiden i vårt yrke. Man behöver ju verkligen uppdatera sig hela tiden, och man behöver någon som sammanställer informationen och ger det till en. Man försöker ju givetvis hela tiden snappa upp så mycket som man kan runtomkring hela tiden själv också men man hinner inte med allt själv. Jag tycker att de utbildningar vi har är jättebra, och jag lär mig mycket nytt varje år.

Respondent A berättar hur de håller sig uppdaterade: ”*Vi går ju alltid kontinuerligt på utbildningar, så den teoretiska biten har vi ju alltid*”. I detta citat ligger en viktig och central beskrivning för vår uppsats. Enligt den teoretiska referensram som tidigare presenterats antogs det i tankemodellen att teoretisk kunskap var viktigast i början av karriären och dess vikt avtog ju längre upp i hierarkin revisorn kom. Den teori som presenterats i denna uppsats förbisåg vikten av fortbildning för den teoretiska kunskapsutvecklingen. Således innebär de förändringar som sker i omvärlden att också revisorns kunskapsbas ständigt förändras. Detta stämmer väl överens med Armitage (2008) som menar att då förväntningarna på revisorn förändras torde också dennas kunskaper förändras.

4.2.3 Sammanfattning av professionalism

Diskussionen kring professionalism visar på att revisorn, för att uppfattas som professionell, behöver dels teoretisk kunskap för att kunna klara av expertrollen men också färdigheten social kompetens. Således är professionalism, som tidigare definierats som en färdighet, en färdighet som skapats av en blandning av teoretisk kunskap och färdigheten social kompetens. Professionalismen har betydelse redan i början av karriären men blir en allt viktigare färdighet längre fram i karriären då revisorn får ansvar för mer och mer av kundkontakten.

4.3 Teoriberikande resultat

Som tidigare nämnts bygger denna uppsats på en abduktiv ansats. Den deduktiva delen innebär att teorin som presenterats i kapitel 2 är ett resultat av tidigare forskning som lett fram till dels tankemodellen (figur 2.4) dels till den intervjuguide som utformats. Dock har det i intervjuerna framkommit nya infallsvinklar och frågeställningar som litteraturen inte behandlar. Dessa fynd utgör den induktiva delen då respondenternas svar berikar teorin. Under intervjuerna är det två oväntade teoretiska spår som förbisetts.

Som litteraturen beskriver professionalism hanteras endast den externa delen, det vill säga hur professionalism är en viktig färdighet för revisorn i dennas kontakt med kunden

(Anderson-Gough et al. 2002). Visserligen argumenterar Grey (1998) för att individen, så fort denna kommer ut i arbetslivet, påbörjar processen att förvandlas till en professionell yrkesmänniska men våra resultat visar på att detta är en central del för att en ny revisorsassistent ska kunna klara sig i yrket. Då personkemin är det viktigaste då assistenterna väljs ut för uppdragen innebär det att professionalismen från första stund är viktig för att lyckas internt inom byrån. Detta visar på att revisorer inte är maskiner utan människor, vilket är en aspekt som inte får glömmas bort.

I teorikapitlet behandlades avskaffandet av revisorsplikten som en grund för att också revisorns kunskapsbas borde förändras. Dock anser inte respondenterna att kunderna efter avskaffandet av revisorsplikten efterfrågar någon ny kunskap. Revisorn har visserligen fått en annan roll, nämligen mer mot en rådgivande roll, men detta har skett för att revisorn just hade en specifik kunskap. Denna kunskap är förståelse för kundens verksamhet. Då revisorn har denna förståelse gör det honom eller henne bättre lämpad än andra konsulter att inta konsultrollen.

Däremot nämner respondenterna att andra förändringar i omvärlden har effekten att kunskapsbasen förändras. Det kan röra sig om förändringar i lagar och regler som gör att revisorn ständigt måste söka ny teoretisk kunskap. Respondent C nämner införandet av det nya regelverket innefattande K2 och K3 reglerna som en sådan förändring. Respondent D nämner regeringsskiftet med dess medföljande lagändringar som en annan förändring. Utöver detta måste revisorn kunna svara på mer och mer komplexa frågor ju högre upp i hierarkin revisorn kommer. Också detta kräver att revisorn söker ny teoretisk kunskap.

Power (1997) argumenterar för att revisorns kunskapsbas är svår att definiera och menar att det är oklart vad revisorn besitter för kunskaper. Teorin behandlar dock inte vikten och anledningen till fortbildning. Då omvärlden ständigt förändras som medför att lagar och regler förändras måste också revisorns kunskapsbas anpassas. För att revisorn ska kunna följa med i dessa förändringar ska revisorn genomgå fortbildning. Enligt Revisorsnämnden, som är statens myndighet för revisionsfrågor och är den instans som utfärdar auktorisationen, ska revisorn under en femårsperiod innan förnyelse av auktorisationen genomföra fortbildning med minst hundra timmar (Revisorsnämnden, 2016). Denna fortbildning utvecklar revisorn och är enligt respondenterna en oerhört viktig del i kunskapsutvecklingen. Det faktum att det konstant sker förändringar som påverkar revisorns arbete och följaktligen också den kunskap som revisorn behöver skulle kunna vara en förklaring till att revisorns kunskapsbas är svår att definiera.

4.4 Sammanfattning

I den teoretiska referensramen definierades revisorns kunskaper som teoretisk kunskap och som färdigheter. En färdighet som diskuterades var professionalismen på grund av den vikt som professionalismen har inom forskningen kring revisorns kunskaper. I litteraturen kommer professionalismen ofta fram som den viktigaste färdigheten för revisorer att ha och att vikten av den blir allt större ju högre upp i karriärstegen revisorn kommer. Dock behövs teoretiska kunskaper också. Därför antogs i figur 2.4 att den teoretiska kunskapen var viktigast i början av karriären och att vikten av teoretisk kunskap avtog för varje karriärsteg. Istället antogs att ju längre upp i hierarkin revisorn kommer, desto viktigare är det att revisorn är professionell.

De resultat som denna uppsats lett till tyder på att vikten av den teoretiska kunskapen inte avtar. Behovet av teoretisk kunskap är snarare linjär genom karriären, dock av olika anledningar. I början av karriären måste revisorsassistenten bredda sin teoretiska kunskapsbas för att få en grundläggande förståelse för yrket. Den seniora revisorn måste få in ny teoretisk kunskap för att kunna ta ställning till de frågor som dyker upp ute på fältet. I rollen som manager är revisorn nu påskrivande. Detta innebär att managern har att ta ställning till de mer komplexa frågorna som kunden och teamet har, vilket också kräver ny teoretisk kunskap. Rollerna ovanför managern, såsom senior manager, director och partner karaktäriseras av att revisorn har en nisch, eller en specialisering som innebär att inom detta fält behövs ny teoretisk kunskap.

Genom hela karriären beläggs revisorn dessutom med mer och mer ansvar. Detta innebär att revisorn konstant utsätts för nya situationer, dels teoretiska dels praktiska. En stor del av revisorns arbete beskrivs som praktiskt vilket ger revisorn erfarenhet från olika företag och olika branscher. Helliar et al. (2009) menar att när revisorn kan sätta ihop olika delar av kunskap med varandra kan förståelse för nya situationer skapas. Det är således när den teoretiska kunskapen kombineras med erfarenhet kan revisorn börja utveckla färdigheter.

Den beskrivning som i teorin ges av professionalism stämmer väl överens med det som respondenterna beskriver som social kompetens. Enligt resultaten för denna uppsats är den sociala kompetensen av yttersta vikt för att en individ ska lyckas inom revisorsyrket. Så fort revisorsassistenten kommer ut i arbete har den sociala kompetensen stor betydelse för att lyckas internt inom byrån, då en stor del av arbetet karaktäriseras av lagarbete. Ju längre upp i hierarkin individen kommer desto viktigare blir professionalismen eftersom revisorn nu får mer och mer kundkontakt. Professionalismen beskrivs av respondenterna som en

färdighet bestående av både teoretisk kunskap, i form av expertkunskap och en färdighet i form av social kompetens. Således är det inte endast teoretisk kunskap i kombination med erfarenhet som utvecklar färdigheter utan även teoretisk kunskap kombinerad med en annan färdighet.

5. Slutledning

I detta kapitel presenteras de slutsatser som kan dras av resultaten och det bidrag denna uppsats ger upphov till. Avslutningsvis i detta kapitel ges förslag på vidare forskning inom ämnet.

5.1 Slutsatser

Syftet med denna uppsats var att utforska hur revisorns kunskaper utvecklas genom karriären. Figur 2.4 byggde på att teoretisk kunskap var viktigast i början av karriären och att dess vikt avtog ju högre upp i pyramiden revisorn klättrade. De resultat som det empiriska materialet ger upphov till tyder på att det är genom ett ständigt ökande ansvar som kunskaper utvecklas i revisorsyrket. Det ökade ansvaret tvingar revisorn att ständigt söka teoretisk kunskap för att lösa de situationer som uppstår. Då revisorn ska kunna svara på de frågor som kan dyka upp, både internt och externt, blir den teoretiska kunskapen snarare ännu viktigare än tidigare i karriären. Också komplexiteten i de frågor som de olika rollerna har att ta ställning till ökar för varje steg revisorn tar på karriärstegen. Detta leder oss till slutsatsen att vikten av teoretisk kunskap ökar för varje steg i karriären.

Samtidigt som den teoretiska kunskapen ökar i betydelse består mycket av arbetet av praktiska uppgifter som utvidgar revisorns erfarenhet. Revisorn utvecklar sin erfarenhet genom hela karriären genom att ständigt utsättas för nya situationer således är flexibilitet en färdighet som revisorn måste besitta. För att klara av att genomföra ett uppdrag krävs, förutom exempelvis teoretisk kunskap om de regelverk som revisionen ska följa, också att revisorn har färdigheten att göra bedömningar om kostnader för uppdraget samt väsentlighet. Det är således när den teoretiska kunskapen kombineras med erfarenhet som färdigheter utvecklas. Westermann et al. (2015) talar om att den största kunskapsutvecklingen för en revisor sker då denna utför det praktiska arbetet. Den teoretiska utbildningen lägger endast en grund som sedan utvecklas till färdigheter under den praktiska utbildningen. Det empiriska material som intervjuerna ger stärker denna bild. Dock framhåller alla respondenter att den teoretiska utbildningen är av stor vikt. När nya revisorsassistenter kommer ut i arbete förväntas det inte så mycket av dem. Det som förväntas av dem är att de är villiga att lära sig och klarar av en stor arbetsbelastning. Visserligen nämner respondenterna att den teoretiska utbildningen från

högskola/universitet ger de nya revisorsassistenterna en grundläggande förståelse för bokföring och de lagar som redovisning och revision ska följa men denna del utvecklas mer under den första tiden som revisorsassistent. Detta stämmer väl överens med Klibi och Oussii (2013) som menar att det som förväntas av nya medarbetare är att de är pålitliga, ärliga, har god etik och kan hantera en stor arbetsbelastning. Hayes et al. (2014) menar att en stor del av arbetet består av enklare rutinbaserade arbetsuppgifter för att denna ska lära sig revisionsmetodiken och revisionsprocessen som framställts i figur 2.2. Respondent C nämner att det är många revisorsassistenter som finner detta frustrerande, att inte förstå vad man gör utan endast förväntas göra det man blir tillsagd att göra. Broberg (2013) har delat in revisionsprocessen i tre faser, planeringsfasen, granskningsfasen och utvärderingsfasen. Som respondenterna beskriver det får revisorsassistenten börja med granskningsfasen och ren substansgranskning (punkt 7). Efterhand som assistenten lär sig mer får denna delta i granskning av bokföring och redovisning (punkt 8). Därefter får denna delta i fler och fler punkter inom granskningsfasen. Detta stämmer också väl överens med den beskrivning som respondenterna ger.

Kornberger et al. (2011) menar att steget från revisorsassistent till manager är stort och omvälvande, och att managerrollen skiljer sig mycket från den tidigare rollen. Den bild som respondenterna ger skiljer sig dock från den som Kornberger et al. (2011) ger. Istället beskrivs vägen fram till auktorisation, och managernivån, som en förberedelse för att just kunna axla den rollen. Snarare menar flera respondenter att steget upp till manager är det som varit det mest inspirerande i jobbet. Respondenterna framhåller att kontinuerlig teoretisk utbildning breddar den bas som, i kombination med praktiska erfarenheter, leder till att färdigheter i arbetet utvecklas. Kontinuerlig fortbildning är en faktor som i stort förbisets i tidigare forskning kring revisorns kunskaper. Mer om detta i kapitel 5.2.1 nedan. Managers uppgift enligt respondenterna är att kunna se ett uppdrag som en helhet, vara en expert som kan svara på alla de frågor som kan dyka upp under ett uppdrag och att kunna dra in egna kunder till byrån. Att kunna se ett uppdrag som en helhet och att vara en expert i uppdraget innebär att managern nu är redo att sköta alla de tre faser som beskrivs i figur 2.2, från planering och vägledning av assistenter under granskningsfasen, till utvärderingen av uppdraget. Det empiriska materialet stärker den beskrivning som Hayes et al. (2014) ger av managers uppgift, nämligen att planera uppdragen, ge expertråd och att sköta kundkontakten med klienten.

Längre upp i hierarkin finns senior managern och partnern. Carter och Spencer (2014) beskriver partnerns roll som en marknadsförare av byrån och en entreprenör som inte deltar i det praktiska revisionsarbetet i någon större utsträckning. De partners som vi varit i kontakt med instämmer i denna beskrivning till en viss del. Partnerns roll innebär att delta i sammanhang där denna representerar byrån men framhåller att de fortfarande i stor utsträckning har egna uppdrag där de själva deltar i det praktiska arbetet. En förklaring till att denna uppsats empiriska material ger en annorlunda bild av partnerns roll kan vara att de alla partners, som ingick i denna undersökning, varit aktiva i mindre städer och regioner. Flera respondenter framhåller att just det faktum att ju mindre byrå eller ju mindre region revisorn är aktiv i, desto mer "allätare" blir man. Alla inom byrån får vara med på olika sorters uppdrag och gränserna mellan de olika rollerna blir mer diffusa.

När det gäller senior manager menar Almer et al. (2011) att denna roll är väldigt lik managerns roll. Det som skiljer är att senior managern har specialiserat sig inom ett visst område. Också detta är något som styrks av det vårt empiriska material. Flera respondenter menar att de managers som riktar in sig mot en viss nisch kommer efter ett tag att befordras till senior manager eller liknande titlar. Dock framhåller respondenterna att en befordran även kan ske då en manager erbjuds ett nytt ansvarsområde, exempelvis ekonomichef, kvalitetsansvarig eller kontorschef.

5.1.1 Utveckling av den teoretiska kunskapen

För att en revision ska kunna genomföras effektivt krävs att revisorn är insatt i klientens verksamhet. Revisionsprocessen är likadan i de flesta branscher men för att kunna veta vilka granskningsåtgärder som ska sättas in måste revisorn dels förstå branschen, dels ha förståelse för kundens verksamhet. Denna förståelse för kunden skapar förtroende för revisorn och kunderna ser revisorn som ett bollplank som kan svara på frågor som de själva inte kan ta ställning till. Således är revisorn också att se som en konsult. Precis som Siriwardane et al. (2014) framhåller förståelse för klientens verksamhet som en viktig färdighet menar respondenterna att det är en grundläggande förutsättning för att en revision ska kunna genomföras på ett bra sätt. Detta är en kunskap som alla inom yrket får då de har förstått revisionsmetodiken och tidigare jobbat inom en viss bransch. Som tidigare nämnts menar Power (1997) att revision ibland beskrivs som ett *black-box phenomenon* då kunden sällan har insikt i revisionen. Vissa respondenter menar att klienten sällan intresserar sig för hur revisionen sköts, utan det som spelar roll är att de kan få något ut av det. Det är just

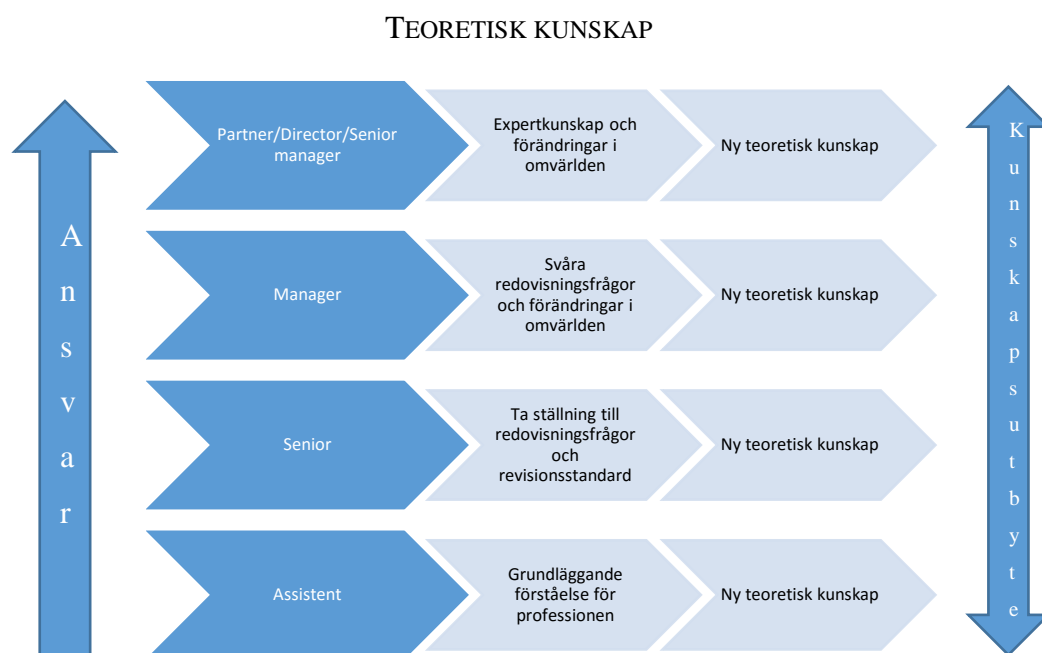
här som förståelsen för klientens verksamhet gör revisorn till en värdefull tillgång för företagen. Då revisorn har insikt i verksamheten kan denna också ge företagen hjälp och råd som utomstående konsulter skulle ha svårt för att sätta sig in i.

I kapitel 2.5 diskuterades hur förändringar i den miljö som revisorn agerar i borde förändra kunskapsbasen, men hänsyn togs endast till avskaffandet av revisionsplikten i Sverige. Carrington (2014) menar att sedan revisionsplikten avskaffades har det skett stora förändringar till följd av att byråerna tappade en hel del kunder. Vidare menar Carrington (2014) att de större revisionsbyråerna numera är att se som konsultationsfirmor som råkar ha revision som en del av sin verksamhet. Respondenterna instämmer i denna beskrivning. Dock menar alla respondenter att man inte tappat kunder i någon större omfattning. De kunder som inte längre behöver revision har istället valt att låta byrån göra deras redovisning. Detta har också, precis som Carrington (2014) menar, öppnat upp för att revisorn istället kan fungera mer som en rådgivare och konsult för företagen.

Armitage (2008) menar att revisorns kunskapsbas förändras med omvärlden. Dock menar respondenterna att avskaffandet av revisorsplikten inte ledde till att de behövde ny kunskap. Den kunskap som kunden kom att efterfråga hade de redan, men respondenterna menar att det finns andra förändringar som leder till att de behöver söka ny teoretisk kunskap. Förändringar i lagar och regler leder till att revisorn ständigt måste hålla sig uppdaterad om vad som gäller. Det empiriska materialet tyder dock på, precis som Armitage (2008) menar, att det finns andra förändringsfaktorer som påverkar revisorns behov av ny kunskap. Detta sker genom fortbildning. Även här är det tydligt att vikten av den teoretiska kunskapen inte avtar under karriären, det finns ständigt nya anledningar till att söka ny teoretisk kunskap.

Dessa konstateranden sammantaget leder till slutsatsen att figur 2.4, som byggde på att teoretisk kunskap var viktigast i början av karriären har visat sig vara felaktig. Istället för att vikten av teoretisk kunskap skulle avta med karriären visar det sig att den teoretiska kunskapsbasen ständigt måste byggas på. Givetvis är intensiv teoretisk kunskap viktig i början av karriären för att skapa förståelse för revisionsprocessen och för att kunna förstå lagar och regler som omgärdar revisionen. Dock betyder det inte att vikten av den teoretiska kunskapen avtar ju längre fram i karriären revisorn kommer. I och med att revisorn stiger i karriärstegen blir också de frågor som revisorn har att ta ställning till mer och mer komplexa. Denna komplexitet kräver att den teoretiska kunskapsbasen hela tiden fylls på med ny teoretisk kunskap.

Dessutom sker det kontinuerligt förändringar i omvärlden vilket innebär att revisorn hela tiden måste kunna anpassa sin kunskapsbas till det rådande läget. De resultat som har framkommit från vår empiriska undersökning har berikat det teoretiska ramverket som är ett ursprung av befintlig forskning. Detta innebär att resultatet har reviderat den grå pyramiden i vår tankemodell (figur 2.4). Istället för en pyramid kan den grå pyramiden illustreras med följande figur (figur 5.1):



Figur 5.1 – Olika anledningar till behovet av ny teoretisk kunskap

Assistenten måste bredda sin teoretiska kunskap för att få förståelse för lagar och redovisningsstandarder som professionen har att förhålla sig till, detta kräver ytterligare teoretisk utbildning.

I rollen som senior ska individen kunna identifiera redovisningsfrågor självständigt. För att kunna göra detta krävs att senioren får teoretisk utbildning. Dessutom är det i rollen som senior som individen för första gången leder en revision självständigt under övervakning av en påskrivande revisor, detta ställer krav på god teoretisk kunskap för redovisningsstandarder.

När individen blir manager har denna också fått sin auktorisation. Managers roll innebär att ta ställning till de svårare redovisningsfrågorna som senioren inte kan hantera. I och med att managern har sin auktorisation innebär det dock inte att den teoretiska utbildningen tar slut. Det sker ständigt förändringar i omvärlden som gör att managern måste hålla sig uppdaterad i vad som gäller.

Det är inte alla som kan ta steget från manager till partner. Vanligare är att revisorn tilldelas ansvar för ett annat område. Det kan röra sig om att denna blir kontorschef, ekonomiansvarig eller kvalitetsansvarig. Vanligen är detta ökade ansvar också förknippat med en befordran till senior manager eller director. En annan anledning till en befordran till dessa titlar kan röra sig om att revisorn specialiserat sig inom ett område som ger denna spetskompetens inom en egen nisch. Partners roll skiljer sig inte nämnvärt från den roll som senior advisor eller director innebär. Dock innebär det ökade ansvaret och en eventuell specialisering också ökade krav på ny teoretisk kunskap.

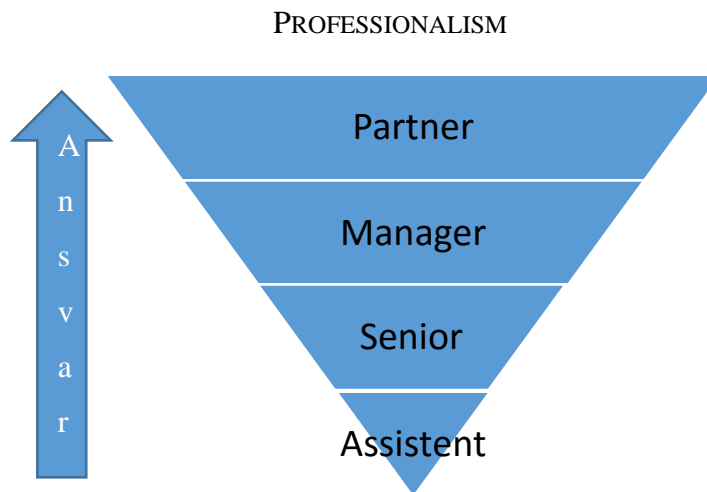
Genomgående i karriären är det således ett ständigt ökande ansvar samt komplexiteten i de frågor som revisorn, i de olika rollerna har att ta ställning till, som ökar den teoretiska kunskapen. Dessutom sker det ett kunskapsutbyte mellan rollerna. De mer erfarna revisorerna handleder revisorer längre ner i hierarkin. De mindre erfarna revisorerna har god insikt i de revisionsprogram som byråerna använder på grund av sin intensiva utbildning och kan på detta sätt även dela med sig av sin kunskap till de längre upp i hierarkin.

5.1.2 Professionalismen genom arbetslivet

På frågan om vad som är den viktigaste kunskapen, förutom förståelse för klientens verksamhet, för en revisor svarar de flesta respondenterna social kompetens. Den beskrivning av social kompetens som respondenterna ger ligger nära den beskrivning som Grey (1998) och Anderson-Gough et al. (2002) ger. Respondenterna menar att ju högre upp i hierarkin revisorn kommer desto mer kontakt med kundkontakt kommer denna få och därmed ökar ständigt kraven på revisorn att uppfattas som en professionell yrkesmänniska. Detta stämmer väl överens med den bild som Grey (1998) och Anderson-Gough (2002) ger. Dock framhåller respondenterna att professionalismen är av yttersta vikt redan då en nyanställd medarbetare stiger in genom dörren till byrån för första gången. Eftersom revision är en process som genomförs i team är det viktigt med personkemin mellan medarbetarna är god menar respondenterna. Alla respondenter framhåller att när det gäller vilka som plockas ut till revisionsuppdragen spelar det för revisorsassistenter mindre roll hur kompetenta de är utan det som man ser till är om de är lätta att samarbeta med.

Således har det visat sig att även om professionalismen är viktig i början av karriären så kommer vikten av den att öka ju högre upp i hierarkin revisorn kommer i och med ökad kundkontakt. Också när det gäller professionalismen är det ett ständigt ökande ansvar, för

kundkontakten, som gör att professionalismen blir en viktigare färdighet. Därför kan även den blå pyramiden i figur 2.4 revideras med följande figur (figur 5.2):



Figur 5.2 – Professionalismens betydelse efter ett ökande ansvar

5.1.3 Sammanfattning slutsatser

Utifrån det teoretiska ramverk som presenterades i kapitel 2, antogs att teoretisk kunskap var viktig i början av karriären. För varje karriärsteg antogs att vikten av teoretisk kunskap minskade samtidigt som vikten av professionalism ökade. Resultatet av analysen visar istället att behovet av teoretisk kunskap är konstant genom alla karriärsteg. Vidare visar resultatet av analysen att den bild som teorin ger av professionalism stämmer väl. Professionalismen är visserligen en viktig färdighet att behärska i början av karriären men dess vikt ökar för varje karriärsteg då revisorn har mer och mer kundkontakt.

5.2 Uppsatsens bidrag

I följande avsnitt presenteras det teoretiska och sociala bidrag som uppsatsen gett upphov till.

5.2.1 Teoretiskt bidrag

Det finns omfattande forskning kring vilka kunskaper en revisor har eller bör ha. Dock saknas forskning på hur kunskaper utvecklas genom karriären och vilka kunskaper som är viktiga i olika delar av karriären. Denna uppsats har delat upp karriären i olika delar för att se just hur kunskaper utvecklas samt se hur de interna rollernas kunskapsbas skiljer sig åt. Resultaten visar på att det ständigt ökande ansvaret samt komplexiteten som ökar för varje

karriärsteg samtidigt som omvärlden förändras som gör att kunskap utvecklas. Detta innebär att revisorn kontinuerligt måste genomgå fortbildning dels för att klara av komplexiteten i arbetsuppgifterna, dels för att hålla sig uppdaterad om förändringar i lagar och regelverk. Armitage (2008) diskuterar hur förändringar i omvärlden borde förändra revisorns kunskapsbas. Power (1997) menar att det är oklart vad revisorns kunskapsbas egentligen består av. Anderson-Gough et al. (2002) instämmer i detta och menar att då det inom en profession är svårt att bestämma vilken exklusiv kunskap som en profession besitter blir professionalismen en allt viktigare beståndsdel. Det teoretiska bidrag som denna uppsats ger är en förklaring om hur professionalismen är en viktig färdighet som revisorsassistenten måste behärska redan från den första dagen samtidigt som den blir allt viktigare ju längre karriären skrider. Dessutom ger denna uppsats en möjlig förklaring till varför kunskapsbasen är svår att definiera för revisorer. Precis som Armitage (2008) menar, sker det förändringar i omvärlden som leder till att revisorns kunskapsbas ständigt förändras och för att följa med i förändringarna.

5.2.2 Socialt bidrag

Utöver det teoretiska bidrag som uppsatsen ger, bidrar den också till förståelse för revisionsprofessionen. Detta innebär för det första att studenter kan skapa sig en bild av hur arbetet som revisor fungerar samt ge en bild av vad som förväntas av dem när de kommer ut i arbetslivet. För det andra har diskussion förts kring hur arbetet på en revisionsbyrå ser ut. Detta innebär att uppsatsen också bidrar till att hjälpa högskolor och universitet att forma sina utbildningar så att de bättre möter med näringslivets förväntningar. För det tredje ger uppsatsen hjälp till revisionsbyråerna vid rekrytering av personal. Personalavdelningarna kan se vilka kunskaper en person bör ha för att klara av en viss position och vidare hjälpa revisionsbyråerna att hantera den höga personalomsättning som branschen är känd för.

5.3 Förslag till fortsatt forskning

Under intervjuerna framkom det ofta hur viktig kunskapsutbytet inom byråerna fungerar. De äldre medarbetarna handleder yngre medarbetare och delar med sig av sin kunskap. Men kunskapsutbytet sker även åt andra hållet. På grund av intensiv internutbildning i början av karriären får de yngre medarbetarna ny fräsch kunskap om hur IT-lösningar som används i arbetet fungerar och hur andra interna system fungerar och god inblick i den senaste revisionsstandarden. Än mer intensiv blir kunskapsutbytet i revisionsteamet då teamarbetet innebär att personerna jobbar väldigt nära varandra. Med stöd i detta skulle ett

förslag till fortsatt forskning vara att närmare studera hur kunskapsutbytet går till inom byråerna och vilken roll teamarbetet har i detta utbyte.

6. Litteraturförteckning

- Abayadeera, N., & Watty, K. (2014). The expectation-performance gap in generic skills in accounting graduates: Evidence from Sri Lanka. *Asian Review of Accounting*, 22(1), 56-72.
- Abbott, A. (1988). *The Systems of Professions: An Essey on the Division of Expert Labor*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder* (2:2 ed.). Stockholm: Liber AB.
- Almer, E. D., Lightbody, M., Single, L. E., & Vigilante, B. (2011). New Leadership Tracks in Accounting Firms: An Alternative to the Partnership. *Current Issues in Auditing*, 5(1), A39-A53.
- Alvehus, J. (2014). *Skriva uppsats med kvalitativ metod*. Stockholm: Liber AB.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2002). Accounting professionals and the accounting profession: linking conduct and context. *Accounting and Business Research*, 32(1), 41-56.
- Armitage, J. (2008). Changes in the importance of topics in auditing education: 2000-2005. *Managerial Auditing Journal*, 23(9), pp. 935-959.
- Brante, T. (1988). Sociological Approaches to the Professions. *Acta Sociologica*, 31(2), 119-142.
- Broberg, P. (2013). *The Auditor at Work - A study of auditor practice in big 4 audit firms*. Lund: School of Business Administration. School of Economics and Management.
- Bryman, A., & Bell, E. (2015). *Business Research Methods* (4 ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Carrington, T. (2010). An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts! *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 669-682.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Stockholm: Liber AB.
- Carter, C., & Spence, C. (2014). Being a Successful Professional: An Exploration of Who Makes Partner in the Big 4*. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 949-981.

- Chia, Y. M. (2003). Career drivers of junior auditors: an exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 18(2), pp. 100-111.
- Choo, F. (1996). Auditors' knowledge content and judgment performance: A cognitive script approach. *Accounting, Organizations and Society*, 21(4), 339-359.
- Clune, R. R., & Gramling, A. A. (2012). Hiring Recent University Graduates into Internal Audit Positions: Insights from Practicing Internal. *Current Issues in Auditing*, 6(2), A1-A14.
- Cooper, D. J., & Robson, K. (2006). *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp. 415-444.
- Denscombe, M. (2014). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (3:1 ed.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Dereli, T., Baykasoğlu, A., & Daş, G. S. (2007). Fuzzy quality-team formation for value added auditing: A case study. *Journal of Engineering and Technology Management*, 24, pp. 366-394.
- Elmgren, M., & Henriksson, A.-S. (2013). *Universitetspedagogik* (3 ed.). Lund: Studentlitteratur AB.
- FAR Akademi. (2014). *Revisionshandboken - vägledning vid revision av mindre företag* (1 ed.). Stockholm: FAR Akademi AB.
- Grey, C. (1998). On being a professional in a “Big Six” firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23(5), 569-587.
- Hayes, R., Wallage, P., & Gortemaker, H. (2014). *Principles of auditing; An introduction to international standards on auditing* (3 ed.). Financial Times/ Prentice Hall.
- Helliär, C. V., Monk, E. A., & Stevenson, L. A. (2009). The development of trainee auditors' skills in tertiary education. *International Journal of Auditing*, 13(3), pp. 185-202.
- Holtzman, Y. (2004). The transformation of the accounting profession in the United States. *Journal of management development*, 23(10), pp. 949-961.
- Jones, R. (2014). Bringing the Gap: Engaging in Scholarship with Accountancy Employers to Enhance Understanding of Skills Development and Employability. *Accounting Education: an international journal*, 23(6), pp. 527-541.

- Klibi, M. F., & Oussii, A. A. (2013). Skills and Attributes Needed for Success in Accounting Career: Do Employers' Expectations Fit with Students' Perceptions? Evidence from Tunisia. *International Journal of Business and Management*, 8(8), 118-132.
- Kornberger, M., Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). "When you make manager, we put a big mountain in front of you": An ethnography of managers in a Big 4 accounting firm. *Accounting, organizations and Society*, 36(8), 514-533.
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2014). *Den Kvalitative Forskningsintervjun* (3:1 ed.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Montagna, P. D. (1968). Professionalization and Bureaucratization in Large Professional Organizations. *American Journal of Sociology*, 74(2), pp. 138-145.
- Nogler, G. E. (2007). Going concern modifications, CPA firm size, and the Enron effect. *Managerial Auditing Journal*, 23(1), pp. 51-67.
- Palmer, K. N., Ziegenfuss, D. E., & Pinsker, R. E. (2004). International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 889-896.
- Power, M. (1997). *The Audit Society. Rituals of verification*. New York: Oxford University Press.
- Revisorsnämnden. (2016). *Fortbildning*. Retrieved Maj 26, 2016, from Revisorsnämndens webbplats: http://www.revisorsnamnden.se/rn/for_revisorer/fortbildning.html
- Rudolph, H. R., & Welker, R. B. (1998). The effects of organizational structure on communication within audit teams. *Auditing: A Journal of Practice*, 17(2), pp. 1-14.
- Siriwardane, H. P., Kin Hoi Hu, B., & Yew Low, K. (2014). Skills, Knowledge, and Attitudes Important for Present-Day Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), 193-205.
- Thomas, A. B. (2004). *Research skills for management studies*. London: Routledge.
- Trost, J. (2010). *Kvalitativa Intervjuer* (4:1 ed.). Lund: Studentlitteratur AB.
- Udeh, I. A. (2015). Audit Team Formation. *Journal of Finance and Accountancy*, 19, pp. 1-7.

- Vera-Muñoz, S. C., Ho, J. L., & Chow, C. W. (2006). Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 20(2), pp. 133-155.
- Westermann, K. D., Bedard, J. C., & Earley, C. E. (2015). Learning the “Craft” of Auditing: A Dynamic View of Auditors’ On-the-Job Learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), pp. 864-896.
- Volcker, P. A. (2002, November 19). Accounting, Accountants, and Accountability in an Integrated World Economy. *Remarks by Paul A. Volcker To the World Congress of Accountants*. Hong Kong, Hong Kong.
- Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Sundsvall: Mittuniversitetet.

Bilaga 1: Intervjuguide

0. Innan inspelningarna startats har alla respondenter tillfrågats om de känt sig bekväma med att bli inspelade.

Inledande frågor

1. Berätta lite om dig själv?
2. Hur har din karriär sett ut?
3. Vilken position har du som revisor nu?
→ Vad har hittills varit mest utmanande?

Kunskapsrelaterade frågor

4. Vad anser du är kunskap för en revisor?
5. Vad upplever du som det viktigaste kunskapen/färdigheten för en revisor att ha?
→ Gäller det alla i yrket?
6. Finns det specifika kunskaper och färdigheter som är speciellt viktiga vid vissa delar av karriären?
→ Kan du specificera?
7. Var/när under din karriär utvecklades/förändrades dina kunskaper som revisor som mest?
→ Kände du att du utvecklades kunskapsmässigt?

Frågor relaterade till revisionsprocessen

8. Hur organiserar ni en revision?
→ Vilka ingår? Organiserar revisionen i team?
9. Finns det olika krav på de olika individerna i teamet beroende på vilken position denna har.
10. Finns det specifika kunskaper för de olika rollerna/positionerna i revisionsteamet?
11. Är teamwork viktig för utveckling av kunskaper genom karriären?
→ Hur och varför?

Frågor gällande professionen

12. Hur har avskaffandet av revisionsplikten och stort fokus på NAS påverkat kunskapskraven för de olika rollerna i revisionsteamet?
→ Hur och varför?
13. Finns det något annat som influerar kunskapsutvecklingen under karriären?

Tack för din medverkan, om det skulle behövas finns det möjlighet att ställa någon kompletterande fråga via mail/telefon?