



Högskolan
Kristianstad

Högskolan Kristianstad
291 88 Kristianstad
044 250 30 00
www.hkr.se

**Kandidatexamen i ekonomi
VT 2021
Fakulteten för ekonomi**

Förutsättningar för att bli godkänd på revisorsexamen – ett byråperspektiv

Tove Kindberg och Sara Laursen

Författare

Tove Kindberg, Sara Laursen

Titel

Förutsättningar för att bli godkänd på revisorsexamen – ett byråperspektiv

Engelsk titel

Prerequisites for passing the audit exam – an audit firm's perspective

Handledare

Nellie Gertsson

Bedömande lärare

Caroline Pontoppidan

Examinator

Helene Tjärnemo

Sammanfattning

Varannan revisorsassistent blir underkänd på auktorisationsprovet och det finns ett godkännandegap mellan stora och små revisionsbyråer. På grund av att varannan tentand blir underkänd på auktorisationsprovet syftar denna uppsats till att identifiera vilka förutsättningar som revisionsbyråer ger revisorsassistenter under utbildningsprocessen upp till auktorisationsprovet. Frågeställningen är huruvida dessa förutsättningar skiljer sig mellan stora och små revisionsbyråer, och i så fall hur.

Studien har antagit ett abduktivt tillvägagångssätt med en kvalitativ metod och en positivistisk forskningsfilosofi. Resultatet har tagits fram genom en innehållsanalys av godkända utbildningsplaner och semi-strukturerade intervjuer av fyra stora respektive fyra små revisionsbyråer. Uppsatsen följer Revisorsinspektionens struktur vid bedömning av utbildningsplan, nämligen att använda områdena Kompetens, Individuell anpassning, Resurser samt Utbildningsmiljö. Genom analysen läggs även området Förberedelse inför prov till.

Genom en tvåstegsanalys identifieras 24 förutsättningar. Skillnader i förutsättningar mellan stora och små revisionsbyråer är att större revisionsbyråer generellt har mer resurser och intern kompetens samt har en strukturerad och styrd utbildningsplan, medan mindre revisionsbyråer är mer flexibla och anpassar utbildningen mer efter individen. Slutsatsen i denna studie är således att förutsättningar i sig är inte det som bidrar till en bättre utbildning inför auktorisationsprovet, utan det är hur de implementeras.

Begränsningar i studien är huruvida tre av fyra intervjuade kontor verkligen representerar en stor revisionsbyrå väl och att det finns risker att intervju individer för ett byråperspektiv. Förslag för framtida forskning är att studera nyligen auktoriserade revisorer för att kontrollera att de upplever att förutsättningarna identifierade i denna studie har bidragit till deras kompetensutveckling.

Ämnesord

Revisorsexamen, auktorisationsprov, utbildningsplan, revisorsassistent, revisionsbyrå, kompetensutveckling, förutsättningar

Authors

Tove Kindberg, Sara Laursen

Title

Prerequisites for passing the audit exam – an audit firm's perspective

Supervisor

Nellie Gertsson

Co-examiner

Caroline Pontoppidan

Examiner

Helene Tjærnemo

Abstract

Every other audit assistant fails the audit exam and there is a gap in the passing percentage between big and small firms. Because every other audit assistant fails the audit exam, this paper aims to identify which prerequisites an audit firm can present to their audit assistants up until the audit exam. This paper seeks to answer if these prerequisites differ between big and small audit firms and how.

This study has adopted an abductive approach with a qualitative method and a positivistic philosophy. The results were produced by analyzing text documents of approved education plans and semi structured interviews with four big and four small audit firms. The paper follows the structure Revisorsinspektionen uses when approving education plans, that is by using the areas Competence, Individual adaptation, Resources and Educational environment. From the analysis another area is added, Preparation for the Exam.

A two-step analysis was used to identify 24 prerequisites. The difference in prerequisites between big and small audit firms is that big audit firms generally have more resources, internal competence and implements a more structured and controlled education plan, while smaller audit firms are more flexible and adapt the education plan after the individual. The conclusion in this paper is that prerequisites alone are not what adds to a better education for the audit exam, but rather how they are implemented.

Limitations in this study are about whether three out of four interviewed offices really represent a big audit firm well, and there are risks about interviewing individuals from an audit firm's perspective. Proposal for future research is to study newly certified auditors to control whether they experience that the prerequisites identified in this study have contributed to the development of their skills.

Keywords

Audit exam, Certification exam, educational plan, audit assistant, audit firm, competence development, conditions

Förord

Denna kandidatuppsats är avslutningen av våra tre år på Högskolan i Kristianstad. Det har varit en rolig och intressant resa att skriva uppsatsen, med mycket skratt och många insikter under skrivandets gång. Kunskapen och lärdomarna vi har fått under våra tre år på högskolan mynnar ut till denna uppsats, vilken vi hoppas blir intressant för er att läsa.

Vi vill visa vår djupa uppskattning och tacksamhet mot vår handledare Nellie Gertsson. Din vägledning, tips och genuina engagemang har varit en enorm hjälp under skrivandets gång.

Vi vill även tacka Jessica Otterstål på Revisorsinspektionen som inte bara hjälpte med att hämta ut utbildningsplaner, utan även tog sig tiden att ringa upp och diskutera vårt arbete.

Vi vill säga tack till samtliga respondenter som ställde upp och deltog i vår undersökning trots en hög arbetsbelastning. Denna studie hade inte varit möjlig att genomföra utan ert samarbete.

Tack så mycket!

Kristianstad, 27:e maj 2021

Tove Kindberg

Sara Laursen

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	4
1.3 Syfte	5
1.4 Frågeställning	5
1.5 Disposition	5
2. Vetenskaplig metod	7
2.1 Vetenskaplig ansats	7
2.2 Forskningsmetod	9
2.3 Forskningsfilosofi	9
2.4 Teorianvändning	10
3. Utbildningsplaner	12
3.1 Byråkompetens	12
3.2 Individuell anpassning	13
3.3 Resurser	13
3.4 Utbildningsmiljö	14
4. Litteraturgenomgång	15
4.1 Teori om lärande	15
4.1.1 <i>The Cognitive-Affective Theory of Learning with Media</i>	15
4.1.2 <i>Action Learning</i>	16
4.1.3 <i>SEKI-modellen</i>	16
4.2 Kompetens	18
4.3 Kompetensutveckling	19
4.4 Utbildningsplan	21
4.4.1 Byråkompetens	21

4.4.2 Individuell anpassning	22
4.4.3 Resurser	23
4.4.4 Utbildningsmiljö	24
4.5 Sammanfattning teoretisk referensram	25
5. Empirisk metod.....	27
5.1 Datainsamling	27
5.2 Urval	28
5.2.1. Informanter	29
5.3 Utveckling av intervjufrågor	29
5.4 Genomförande av intervjuerna	30
5.5 Analysetoder.....	31
5.6 Studiens kvalitet	32
5.6.1 Tillförlitlighet	33
5.6.2 Överförbarhet.....	33
5.6.3 Pålitlighet.....	33
5.6.4 Bekräftelse	33
6. Resultat	35
6.1 Revisionsbyrå A	35
6.2 Revisionsbyrå B.....	37
6.3 Revisionsbyrå C.....	39
6.4 Revisionsbyrå D	41
6.5 Revisionsbyrå E.....	44
6.6 Revisionsbyrå F	45
6.7 Revisionsbyrå G	47
6.8 Revisionsbyrå H	49
7. Analys.....	52

7.1 Identifierade förutsättningar	52
7.1.1 Byråkompetens	52
7.1.2 Individuell anpassning	54
7.1.3 Resurser	59
7.1.4 Utbildningsmiljö	64
7.1.5 Förberedelse inför prov	66
7.1.6 Identifierade förutsättningar sammanställning	68
7.2 Jämförelse	70
7.2.1 Byråkompetens	70
7.2.2 Individuell anpassning	71
7.2.3 Resurser	75
7.2.4 Utbildningsmiljö	78
7.2.5 Förberedelse inför prov	79
8. Diskussion	82
8.1 Sammanfattande diskussion	82
8.1.1 Identifierade förutsättningar	83
8.1.2 Jämförelse	84
9. Slutsats	87
9.1 Slutsats	87
9.2 Studiens bidrag	87
9.2.1 Teoretiskt bidrag	87
9.2.2 Praktiskt bidrag	88
9.3 Begränsning	88
9.4 Förslag till framtida forskning	89
Litteraturförteckning	90
Bilaga 1 Intervjuguide	98

Bilaga 2 Analys steg ett, exempel	101
Bilaga 3 Analys steg två, Revisionsbyrå A	103
Bilaga 4 Analys steg två, Revisionsbyrå B.....	104
Bilaga 5 Analys steg två, Revisionsbyrå C.....	106
Bilaga 6 Analys steg två, Revisionsbyrå D	108
Bilaga 7 Analys steg två, Revisionsbyrå E.....	110
Bilaga 8 Analys steg två, Revisionsbyrå F	112
Bilaga 9 Analys steg två, Revisionsbyrå G	113
Bilaga 10 Analys steg två, Revisionsbyrå H	115

Figurer

Figur 1 Abduktivt tillvägsgångssätt.....	8
Figur 2 Modes of the Knowledge Creation	17
Figur 3 Teoretisk referensram	26

Tabeller

Tabell 1 Urval av intervjuade	29
Tabell 2 Identifierade förutsättningar	69
Tabell 3 Analys steg ett.....	101
Tabell 4 Analys steg två, Revisionsbyrå A	103
Tabell 5 Analys steg två, Revisionsbyrå B	104
Tabell 6 Analys steg två, Revisionsbyrå C	106
Tabell 7 Analys steg två, Revisionsbyrå D.....	108
Tabell 8 Analys steg två, Revisionsbyrå E	110
Tabell 9 Analys steg två, Revisionsbyrå F.....	112
Tabell 10 Analys steg två, Revisionsbyrå G.....	113
Tabell 11 Analys steg två, Revisionsbyrå H.....	115

1. Inledning

Inledningen av denna uppsats börjar med en bakgrund till revisionsyrket som ger en överblick över revisorns roll i samhället och varför det är viktigt att denne är kompetent. Detta inkluderar en diskussion av revisionsskandaler, auktorisation och den aktuella debatten kring godkännandegapet mellan stora och små revisionsbyråer. Därefter kommer problematisering, som tar upp tidigare forskning kring ämnet vilket hanterar bristen på forskning ur ett byråperspektiv. Som avslutning på första kapitlet presenteras frågeställning, syfte och uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Revisorn har en viktig roll i samhället. Reflexen att ställa frågan “Var var revisorn?” när ett företags redovisning blir fel eller det oväntat går i konkurs bestyrker detta (Carrington, 2014). En revisor har ett stort ansvar och förväntas inte sällan att göra mer än vad som egentligen ingår i yrket, något som har benämnts som förväntningsgapet (*eng: expectations gap*) (Carrington, 2014; Olojede m.fl., 2020; Öhman m.fl., 2006). För att kunna utföra sitt arbete på ett korrekt sätt krävs det att revisorn är kompetent. Vad för typ av kompetens detta innebär får läsas från gällande rätt och revisionsstandarder (Aktiebolagslagen [ABL], 2005; FAR, u.å.a; ISA, u.å.a) och när revisorn fullgör sitt uppdrag ska även god revisionssed beaktas.

Efter revisorsskandaler såsom Enron år 2001 och Worldcom år 2002 syntes det tydligt hur uppfattningen om revisorers kompetens var kopplad till bedömningen om hur tillförlitliga deras revision var, vilket i sin tur påverkade de reviderade företagens aktiekurser (Autore m.fl., 2009). Detta belyser hur viktigt det är för ett företag att ha en revisor med gott rykte, kompetens och oberoende. Revisionsyrket är strikt hierarkiskt uppbyggt och det kan ta tio år från att bli anställd som revisorsassistent till att bli partner, som har det yttersta ansvaret för revisionen (Carrington, 2014). Kompetensutvecklingen hos en revisor är således lång och auktorisation är ett sätt att sätta en garanti på denna kompetens. För medan vem som helst kan vara en revisor, är auktoriserad revisor en skyddad titel, och den kan bara tilldelas dem som gått en sexårig teoretisk och praktisk

utbildning för att sedan avlägga ett godkänt auktorisationsprov hos Revisorsinspektionen (Revisorsinspektionen, 2021a), härafter benämnt RI.

En revisionsbyrå kan skicka in en ansökan till RI för att få en utbildningsplan godkänd, vilket innebär att revisionsbyrån kan utbilda revisorsassistenter inom fem av de tio teoretiska ämnesområden som krävs för att få skriva auktorisationsprovet (Revisorsinspektionen, 2020a). Det finns fyra bedömningsområden som RI testar en revisionsbyrå på vid godkännande av dess utbildningsplan, nämligen Individuell anpassning, Kompetens, Resurser, och Utbildningsmiljö (Revisorsinspektionen, 2020a). Fram till och med mars 2021 fanns det 37 revisionsbyråer med godkända utbildningsplaner (Revisorsinspektionen 2021b).

År 2020 blev 57% av alla som skrev auktorisationsprovet godkända (Revisorsinspektionen, 2021c). Denna siffra har de sista åren sjunkit med över tio procentenheter från 67% godkända år 2017 (Revisorsinspektionen, 2020b, 2021c). Detta är en negativ trend som kan komma att visa sig problematisk i framtiden, då det finns ett växande behov av auktoriserade revisorer. Medan revisorn har höga kompetenskrav och det således inte ska vara för lätt att bli godkänd på auktorisationsprovet, är siffran bekymmersam på grund av kraven för att få skriva auktorisationsprovet. Som nämnts innan krävs det sex års utbildning, tre teoretiska och tre praktiska, för att få lov att skriva auktorisationsprovet. Det är en lång studietid för revisorsassistenter att förbereda sig väl – varför blir så många underkända?

Det skiljer sig kraftigt åt på hur många tentander som blir godkända på auktorisationsprovet mellan stora och små revisionsbyråer. Mellan åren 2015 till 2019 var Deloitte i topp med 80% godkända tentander, medan övriga revisionsbyråer som inte ingick i *The Big 7* snittade på 38% (Revisorsinspektionen, 2020b), men varför det är så saknas det ett enhetligt svar på. Det finns tidigare examensarbeten som försöker besvara frågan om vem som klarar auktorisationsprovet (Cederwall & Sävås, 2012; Lundqvist & Nilsson, 2020), dock är dessa ur ett individperspektiv och ej ur byråperspektiv. Varför vissa revisionsbyråer har högre godkännandegrad än andra finns det inte mycket fakta

kring. Däremot finns det en aktuell debatt om ämnet inom revisionsbranschen. Erik Emilsson, auktoriserad revisor och grundare av revisionsfirman Revideco, anser att mindre revisionsbyråer arbetar främst mot ägarledda kunder och att auktorisationsprovet är mer riktat mot stora revisionsbyråers förutsättningar, strukturer och applicering av IFRS (Lennartsson, 2020a). Detta håller inte Kristian Stensjö, som är delägare i Deloitte och ordförande i Examensrådet, med om och han menar att en tentand kan missa alla frågor om IFRS och fortfarande bli godkänd (Lennartsson, 2020b). Christer Peterson, examinationsansvarig på RI, kommenterade huruvida små revisionsbyråer gör sämre ifrån sig på frågor där det gäller stor börsbolagsrevision och applicering av IFRS. Utifrån RIs årliga rapport från 2018 där denna teorin testades framkom det att så inte var fallet, och Petersons slutsats var att det snarare handlade om hur väl revisionsbyråer kan erbjuda revisorsassistenter utbildning (Lennartsson, 2020a). Detta kan antyda att större revisionsbyråer, med mer resurser, har fler förutsättningar för att utbilda sina revisorsassistenter bättre. Ett intressant inslag i denna diskussion kommer från Robert Wennberg, utbildningsansvarig på FAR. Lennartsson (2020c) framför att Wennberg dök djupare i statistiken och fann att medan större revisionsbyråer stabilt presterar bra på auktorisationsprovet så presterar 31% av mindre revisionsbyråer bättre än stora. Wennberg antyder på att det är andra faktorer än kontorsstorlek som påverkar, något som Johan Wintervalld, partner på Baker Tilly, håller med om (Lennartsson, 2020c).

Utifrån ovan diskussion står det klart att det är brist på ett etablerat, enhetligt svar på vad det är som gör att större revisionsbyråer har högre godkännandegrad än små. Vare sig det gäller om auktorisationsprovet är anpassat efter stora börsbolag eller att små revisionsbyråer kan prestera bättre än stora finns det en bakomliggande gemensam nämnare: förutsättningar. Det läggs fram förslag på vad det är för förutsättningar som gör att revisorsassistenter skriver ett godkänt prov, men förutom motargumenten för att bestrida dessa förslag verkar inga påståenden baseras i statistik eller undersökningar. Medan åsikter från individer med stor erfarenhet och insikt i yrket är av vikt och inte ska bortses från helt, är dessa inte grundade teorier från empiri. Genom att undersöka området och ge ett forskningsbidrag till detta ämne öppnas möjligheten för revisionsbyråer, främst de mindre som har en lägre procent godkända prov, att implementera förutsättningar som kan hjälpa till att generera en högre andel godkända auktorisationsprov. Att minska

glappet av andelen godkända mellan stora revisionsbyråer och små revisionsbyråer ger också fler valmöjligheter för börsnoterade klienter, då de i praktiken bara har ett par revisionsbyråer att rotera revisionsuppdrag mellan idag (Marton, 2019).

1.2 Problematisering

Tidigare forskning kring godkännandegraden på auktorisationsprovet består främst av kandidat- och magisteruppsatser. Flertalet av uppsatserna har undersökt hur bakomliggande faktorer kan påverka prestationen på revisorsexamen. Dessa faktorer har i främsta grad varit individuella faktorer, då uppsatserna är vinklade ur individens perspektiv. Sådana individuella faktorer är ålder, kön, tidigare utbildning och betyg, erfarenhet, motivation och huruvida revisorsassistenten var förstagångsskrivare (Cederwall & Sävås, 2012; Lundqvist & Nilsson, 2020; Rhawi & Tauberman, 2013). Dessa faktorer är sådana en revisionsbyrå har liten, om någon, kontroll eller inflytande över. Dock kommer uppsatserna fram till att kontors- och byråstorlek spelar roll, med avgränsningen om de tillhör *Big 4* eller inte (Cederwall & Sävås, 2012; Lundqvist & Nilsson, 2020; Rhawi & Tauberman, 2013). Mycket mer djupgående dyker de inte, då författarna fokuserar på individen. Al-Asi och Axelsson (2016) däremot för en diskussion kring kedjesambandet de fann mellan utbildning, byråstorlek och högre provresultat, men kunde inte avgöra om det var på grund av revisionsbyrån eller huruvida det var individen som hade en egen drivkraft. Det som nämns kort i några uppsatser är att större revisionsbyråer har mer resurser att lägga på utbildning än mindre, men detta behöver inte vara en avgörande faktor då Rhawi och Tauberman (2013) finner att mindre revisionsbyråer fortfarande kan göra bättre ifrån sig än stora revisionsbyråer.

Det finns två undantag till ovan redogörelse, och en av dem är Andersson m.fl. (2012). Det är en kandidatuppsats som studerar skillnaden i andelen godkända mellan *Big 4* och icke-*Big 4*, som fann att större revisionsbyråer generellt presterar bättre för att det används en formellt styrd, förutbestämd utbildningsplan medan mindre revisionsbyråer är mer informella. Detta är dock bara en studie, gjord för nästan ett decennium tillbaka. Sedan dess har kraven för att få ta auktorisationsprovet ändrats (Revisorsinspektionen, 2021d), och det har skett utveckling inom IT som kan ha påverkat hur revisionsbyråer tillhandahåller utbildning. Denna studie är insiktsfull, men är av begränsat värde idag.

Det andra undantaget är Henningsson och Näslund (2018) som undersöker revisionsbyråns dolda påverkan på en revisors auktorisationstid. De fann att mentorskap, intern utbildning och informell utbildning inte påverkar den praktiska auktorisationstiden, med slutsatsen att auktorisationstiden inte påverkas av organisatoriska faktorer. Dock tar Henningsson och Näslund (2018) upp att detta resultat ska läsas med stor försiktighet då det fanns brister i deras studie.

Forskningen hittills visar att det finns ett intresse för ämnet och att det inte finns någon generellt accepterad förklaring till varför det är ett sådant stort auktorisationsgap mellan stora och små revisionsbyråer. Forskningen hittills är även främst baserad på kandidatuppsatser, och inte vetenskapliga artiklar som publicerats i journaler. Utifrån ovan diskussion identifieras ett forskningsgap, där det finns bristande studier och empiriskt grundad kunskap kring varför andelen godkända tentander på auktorisationsprovet skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer ur ett byråperspektiv. Utifrån detta forskningsgap kommer denna studie anta perspektivet utifrån revisionsbyråer. Detta innebär att fokuset inte kommer ligga på vem och vilka individuella bakgrundsfaktorer som påverkar godkännandegraden, utan vad revisionsbyråer kan göra för att revisorsassistenter ska bli godkänd.

1.3 Syfte

Syftet med denna kandidatuppsats är att identifiera vilka förutsättningar som revisionsbyråer ger revisorsassistenter under utbildningsprocessen upp till auktorisationsprovet samt att jämföra ifall om och hur dessa skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer.

1.4 Frågeställning

Hur skiljer sig de byråspecifika förutsättningarna inför auktorisationsprovet sig åt mellan stora och små revisionsbyråer?

1.5 Disposition

I detta kapitel har bakgrund och problematisering presenterats, vilket mynnade ut i ett syfte och frågeställning. Dispositionen i kommande delar av uppsatsen är enligt följande.

I nästa kapitel kommer den vetenskapliga ansatsen presenteras. Där tas även forskningsmetod, forskningsfilosofi samt val av teori och lärandeteorier upp. Detta är avskilt från empirisk metod på grund av att det är viktigt att tidigt förstå hur teori och empiri hänger ihop i denna studie. I det tredje kapitlet tas utbildningsplaner upp, och detta kapitel blir sedan utgångspunkten för strukturen i resten av uppsatsen. Genom att följa denna struktur ger uppsatsen en tydligare koppling till de bedömningsområden som är viktiga vid godkännandet av en utbildningsplan. I det fjärde kapitlet kommer existerande litteratur presenteras och diskuteras för att bygga upp den teoretiska referensramen. I det femte kapitlet presenteras den empiriska metoden. Här tas det upp kriterier för urval av empiri, vilken sorts empiri som har tagits fram samt genomförandet av intervjuerna. Hur den insamlade data kommer analyseras tas också upp i detta kapitel. Detta kapitel ligger inte tillsammans med vetenskaplig metod i början av uppsatsen då redogörelsen exempelvis av konstruktionen av intervjuguiden byggs utifrån utbildningsplanerna och litteraturgenomgången och bör således komma efter. I det sjätte kapitlet kommer resultatet presenteras och i det sjunde kapitlet kommer detta resultat analyseras. Det åttonde kapitlet består av en diskussion kring resultatet med återkoppling till syftet och frågeställningen. Det nionde och sista kapitlet avslutar denna uppsats med en slutsats, studiens begränsningar och förslag till vidare forskning.

2. Vetenskaplig metod

Detta kapitel presenterar, förklarar, och motiverar denna studies vetenskapsteoretiska ståndpunkt. Inledningsvis tas den vetenskapliga ansatsen och forskningsmetoden upp som ska ge en överblick över hur studiens empiri och teori hänger ihop. Därefter diskuteras denna studies forskningsfilosofi som beskriver den kunskapsteoretiska inriktningen. Det sista avsnittet behandlar teorianvändning där det ges en kort genomgång om vilka teorier som använts i studien och varför. Teorianvändning beskrivs sedan mer djupgående i nästa kapitel.

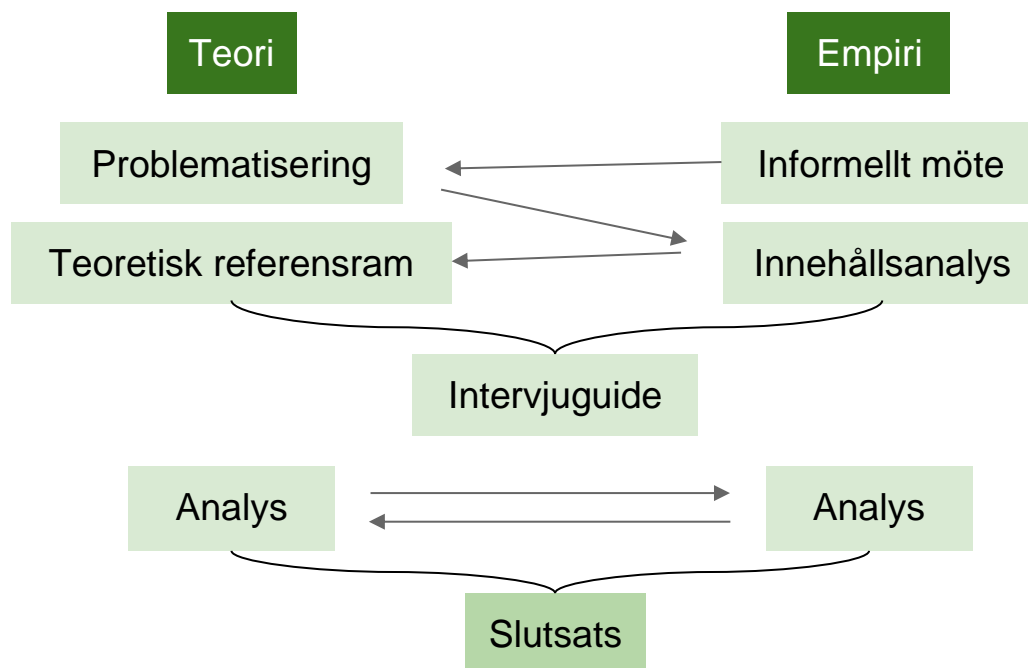
2.1 Vetenskaplig ansats

Abduktion är ett begrepp som används för att dra logiska slutsatser och utveckla teorier om verkligheten, och är ett sätt att undvika begränsningarna som kommer med en induktivt alternativt deduktiv ansats (Bryman m.fl., 2017). Abduktion är således en process där forskaren använder både deduktiva och induktiva metoder som gör att förståelse växer fram under arbetets gång (Timmermans & Tavory, 2012). I denna studie finns det både deduktiva och induktiva inslag. Studien började med problemet att det är ett gap i godkännandegrad mellan stora och små revisionsbyråer, och en önskan att utforska varför detta är fallet – en önskan att finna ny information. Sedan genomfördes ett informellt möte för att få en introduktion till ämnet, ett möte vars information låg till grund i stora delar av uppsatsen. Problematiseringen grundades från teori då den använde existerande litteratur och debatt till att hitta ett forskningsgap, en lucka av bristande forskning som behöver utforskas mer. Kapitel tre byggdes utifrån läsning, tolkning och förståelse från ett flertal revisionsbyråers utbildningsplaner som har blivit godkända av RI, det vill säga en form av innehållsanalys. Detta ger en tidig förståelse i uppsatsen kring hur teorin som kommer i litteraturgenomgången kan förankras i verkligheten. Strukturen i utbildningsplanerna blev sedan utgångspunkten för uppsatsen utformning. Litteraturgenomgången tog upp lärandeteorier, kompetens och kompetensutveckling och följde sedan samma struktur som utbildningsplanerna, men innehållet bestod istället av vetenskapliga artiklar och annan tidigare forskning. Detta upplägg ger förståelse och kunskap kring olika lärandeteorier, vad kompetens är, hur det utvecklas, och vad de fyra bedömningsområdena kan innebära i både teori och praktik. Detta innebar också att intervjuguiden baserades på delvis empiri, delvis teori, då den baserades på det informella

mötet, innehållsanalysen av utbildningsplanerna och litteraturgenomgången. Det användes även en abduktiv analysstrategi, då analysen hade en tydlig teoretisk utgångspunkt – referensramen – men intresset riktades mot samspelet av teorin och empirin i uppsatsen (Lind, 2019). Lind (2019) förklarar induktion som teorigenererande, deduktion som teoriprovande, och abduktion som teoristödande. Denna studie är inte menad att generera helt ny teori, och inte heller pröva teori, utan är avsedd att bekräfta relevansen och användbarheten av teorin som finns och utveckla den vidare. Analyskapitlet gör detta genom att ta avstamp från den teoretiska referensramen för att utforska och bygga vidare på teorier med nya identifierade förutsättningar och områden. Analysen är således även explorativ. Genom att växla mellan empiri och teori har en förståelse successivt växt fram, vilket ligger till grund till påståendet att studien har en abduktiv vetenskaplig ansats. Det abduktiva tillvägagångssättet och vilka delar av uppsatsen som grundas ur teori, empiri eller både och visualiseras nedan i Figur 1.

Figur 1

Abduktivt tillvägagångssätt



Kommentar: Inspiration hämtad från Mitchell (2018), *A Review of Mixed Methods, Pragmatism and Abduction Techniques* (s. 270).

2.2 Forskningsmetod

En kvalitativ forskningsmetod förknippas med att tonvikten läggs på hur en individ tolkar och uppfattar sin sociala verklighet (Bryman m.fl., 2017), vilket inte är fallet i denna studie som vill identifiera förutsättningar som inte ändras beroende på hur den enskilde individen – revisorsassistent såsom utbildningsansvarig – uppfattar dem. Dock finns det inte en ren och tydlig definition på vad en kvalitativ metod innebär och den förklaras ofta genom att beskriva vad kvantitativ metod *inte* är (Bryman m.fl., 2017; Denny & Weckesser, 2018). Därför kan en forskningsmetod där syftet är att få en djupare inblick utan att lägga tonvikten vid individens subjektiva verklighet fortfarande anses som en kvalitativ forskningsmetod. Medan en kvantitativ metod vanligtvis används vid undersökningar av organisationer kan en kvalitativ metod vara till fördel då den kan fånga upp saker och ta hänsyn till en högre grad av komplexitet inom organisationen än vad en kvantitativ metod kan (Skarbek, 2020).

Syftet med studien är att identifiera förutsättningar en revisionsbyrå kan ge revisorsassistenter för att öka chansen att de skriver ett godkänt auktorisationsprov. Genom att identifiera dessa förutsättningar samt se ifall om och hur de skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer skapas en djupare förståelse för vad det är som gör att vissa revisionsbyråer presterar bättre än andra på auktorisationsprovet. För att kunna uppfylla detta syfte och svara på forskningsfrågan användes en kvalitativ metod, då syftet med en kvalitativ metod är att få en djupare förståelse (Bryman m.fl., 2017).

2.3 Forskningsfilosofi

Ett hermeneutiskt perspektiv är en forskningsfilosofi som hade kunnat ses som ett naturligt val utifrån forskningsmetoden, då en kvalitativ ansats har förankring i det hermeneutiska synsättet (Lind, 2019). Dock inbegriper ett tolkningsperspektiv en empatisk förståelse av människors handlingar mer än en inriktning på de krafter som påverkar dessa (Bryman m.fl., 2017). Fokuset med denna studie ligger dock inte på en empatisk förståelse av människors handlingar, utan att se vilka förutsättningar det finns inför auktorisationsprovet utifrån ett byråperspektiv och se huruvida dessa skiljer sig mellan stora och små revisionsbyråer. Med insikt att ett hermeneutiskt perspektiv inte är rätt val för studien tas nästa alternativ upp nedan.

Ett annat alternativ för forskningsfilosofi är positivismen, vilket har blivit denna studies valda forskningsfilosofi. Positivism inkluderar både ett induktivt och deduktivt synsätt gällande hur teori och kunskap genereras (Bryman m.fl., 2017), vilket fungerar väl med denna studies val att ha abduktion som vetenskaplig ansats. Vidare ska vetenskapen vara värderingsfri, eller med andra ord objektiv, inom positivism (Bryman m.fl., 2017), vilket är viktigt för trovärdighet när det kommer till studiens analys och slutsats. En motargumentation till användningen positivism är att den inte faller in lika lätt i induktion, eftersom positivism är en analytisk filosofi och det krävs tolkning vid induktion. Detta behöver dock inte vara sant. Det finns genom historiens gång ett flertal olika varianter av positivism, med utgångspunkt på 1800-talet då *klassisk positivism* utvecklades, och därefter kom *logisk positivism* i början av 1900-talet (Lind, 2019). *Klassisk positivism* hade syftet att särskilja positiv, alltså säker kunskap utifrån observerad empiri, från spekulationer – med andra ord är kunskap grundad i det som kan observeras och upplevas med sinnen. Den *logiska positivismen* är utmärkande för att den har uppfattningen om att vetenskaplig kunskap utvecklas specifikt genom induktion (Lind, 2019). Dessa två varianter av positivism visar på att positivism är applicerbart även i de fall det krävs tolkning istället för analys av empirin. Med förståelse kring detta kommer en mer *klassisk positivism* användas vid behandling av sekundärdata, då kunskap är det som observeras direkt från empirin, och en mer *logisk positivism* kommer användas vid analysen av primärdata, i detta fall semi-strukturerade intervjuer.

2.4 Teorianvändning

Då syftet med denna studie är att identifiera förutsättningar som revisionsbyråer ger revisorsassistenter inför auktorisationsprovet bör det förstås att dessa förutsättningar har med lärande och utbildning att göra. På grund av detta gjordes valet att lyfta teorier som ansåg relevanta för hur lärande sker. Det finns ett antal olika lärandeteorier, men då dessa är mer överlappande och kompletterande än konkurrerande så kombinerades tre utvalda teorier till en gemensam lärandeteori.

En av de valda lärandeteorierna är Moreno och Mayers (2007) *The Cognitive-Affective Theory of Learning with Media*, som tar upp fem olika principer om hur en student lär sig

bäst. Dessa inkluderar att bli guidad, få utföra arbete, få feedback, få tid att reflektera, och att få bestämma en egen inlärningstakt. Denna lärandeteori togs med för att den täcker flera olika områden som hänger samman och är aspekter en revisionsbyrå kan påverka. Den andra lärandeteorin är *Action Learning*, vilket går ut på att revisorsassistenter lär sig genom att utföra sitt arbete. Då halva utbildningskravet för att få lov att ta auktorisationsprovet består av praktisk utbildning blev det ett naturligt val att inkludera praktisk lärandeteori i denna studie. Den sista lärandeteorin är SEKI-modellen, vilket är en modell utvecklad av Nonaka (1994). SEKI står för Socialisering, Externalisering, Kombination och Internalisering, och dessa områden beskriver de fyra olika sätt tyst och explicit kunskap kan mötas och delas mellan individer. Modellen togs med för att den är ett etablerat synsätt på organisationslärande (Jensen, 2016) som tar hänsyn till att lärandet kan ske på olika dimensioner och därmed inte måste vara aktivt lärande. Då en revisorsassistent har tre års praktisk utbildning inför auktorisationsprovet är denna modell lämplig, då praktiskt lärande också sker genom tyst kunskap – genom att samla erfarenhet och observera.

3. Utbildningsplaner

Detta kapitel redogör bakgrunden till upplägget och strukturen som studien tar avstamp från. Kapitlet baseras enbart utifrån revisionsbyråers godkända utbildningsplaner¹ och RIs bedömning av utbildningsplaner. I nästa paragraf redogörs en kort beskrivning av godkända utbildningsplaner och krav. Därefter följer det fyra avsnitt för respektive bedömningsområde som visar en generaliserad bild av vad som ingår i avsnitten utifrån revisionsbyråers godkända utbildningsplaner. Detta kapitel kan således anses som en övergripande innehållsanalys. Det är en generaliserad bild då mindre detaljer kan ändras mellan utbildningsplaner men helhetsbilden är densamma. Dessa bedömningsområden kommer senare återfinnas i litteraturgenomgången men innehållet kommer istället baseras på vetenskapliga artiklar.

För att få ta auktorisationsprovet krävs det att revisorsassistenter har fullgjort en sexårig utbildning, tre av dessa praktiskt hos en revisionsbyrå (Revisorsinspektionen, 2021e). En revisionsbyrå kan välja att ha en utbildning inom byrån, och därmed behöver revisorsassistenter inte ta externa kurser hos till exempel FAR, men för att få lov att göra detta måste utbildningsplanen godkännas av RI. Revisionsbyråerna som tillhandahåller utbildningar ska göra det med den kompetens som krävs men det finns inga krav om utbildningen sker internt eller med extern hjälp förutsatt att detta framgår i utbildningsplanen (Revisorsinspektionen, 2020a). RI bedömer utbildningsplanen på fyra områden: Kompetens, Individuell anpassning, Resurser samt Utbildningsmiljö (Revisorsinspektionen, 2020a).

3.1 Byråkompetens

Byråkompetens innebär att utbildningen genomförs med rätt kompetens för uppgiften (Revisorsinspektionen, 2020a). För att kontrollera kompetens kan revisionsbyråer använda välrenommerade utbildningssamordnare, exempelvis FAR och Blendow. Externa utbildningsanordnare garanterar kompetens genom att utbildningen genomförs med välrenommerade lärare med god specialistkunskap och många års erfarenhet. För

¹ Dessa utbildningsplaner förklaras mer i detalj i empirisk metod, avsnitt 5.1.

interna utbildningar säkerställs revisionsbyråns kompetens genom att välja erfarna lärare som besitter en professionell och en pedagogisk förmåga. En revisionsbyrå kan ha en utbildningsavdelning som kontrollerar de interna utbildningarna och bidra till att skapa ett kompetensramverk. Lärarna och innehållet i de interna utbildningarna kan kontrolleras genom utvärderingar och feedback och detta kan användas till att förbättra utbildningen. Åtgärder får tas i de fall att utvärderingarna är för låga eller att önskat resultat ej har uppnåtts.

I de fall en revisionsbyrå använder mentorskap kan detta även ses om ett utbildningsmoment. Mentorns kompetens säkerställs genom högre krav, såsom att vara en auktoriserad revisor, och genom att välja de mentorer som har erfarenhet, utbildning och kompetens att lära ut. Detta i sin tur kan säkerställas genom att erbjuda mentorerna utbildning i deras roll som mentor, och sedan utvärdera mentorskapet.

3.2 Individuell anpassning

Individuell anpassning syftar till om utbildningsplanen är anpassad till medarbetarnas förkunskaper (Revisorsinspektionen, 2020a). Med undantag för en revisionsbyrå tar revisionsbyråerna inte upp individuell anpassning som ett eget avsnitt, utan det får läsas i de andra bedömningsområdena och hur de anpassas. Ett exempel på detta är anpassning av kursplan och utbildningsinsatser som ofta tas upp under resurser. Även kompletterande utbildning efter revisorsassistentens önskemål och intresse kan bli aktuellt, och kunskapen kan sedan förankras genom att välja särskilda uppdrag som nyttjar de nya lärdomarna. Hur kursplanen läggs upp, och om det är aktuellt med kompletterande utbildningar, kan diskuteras genom utvecklingssamtal där revisorsassistenten och revisionsbyrån tillsammans kommer överens om hur de ska gå till väga. En annan individuell anpassning som en revisionsbyrå kan göra är att tillföra en revisorsassistent med en handledare eller mentor som kan hjälpa och stödja revisorsassistenten efter behov, både när det gäller teori och praktik.

3.3 Resurser

Resurser handlar om det finns tillräcklig med resurser avsatta för utbildning (Revisorsinspektionen, 2020a). För resurser handlar det främst om utbildningen, vilket

kan tillhandahållas av revisionsbyrån eller en extern utbildningsanordnare. Utbildningen syftar till en utbildningsplan eller utbildningsmatris som är uppbyggd för att nå RIs lärandemål. En sådan utbildningsmatris kan inkludera riktlinjer för antalet utbildningstimmar per år och utbildningarna i sig ska komplettera och förstärka tidigare utbildningsinsatser, det vill säga från universitet eller högskola. Vilka utbildningsresurser som läggs och till vilken grad anpassas således efter individen. Vidare är det viktigt att revisorsassistenter får den praktik som behövs för att utveckla färdighet och förmåga, som är ett av lärandemålen. Fler resurser som revisionsbyrån kan lägga på utbildning är att avsätta tid och kapital till uppdateringar och nyheter, någonting som kan göras genom personalmöten, föreläsare och tillgång till aktuella tidskrifter. Intranät kan även det ses som en resurs.

3.4 Utbildningsmiljö

Utbildningsmiljö handlar om att det ska finnas en professionsinriktad utbildningsmiljö för revisionsverksamhet (Revisorsinspektionen, 2020a). Utbildningsmiljö kan innebära kontinuerligt uppmuntrande till lärande, att det avsätts tid för att löpande ta del av utbildningar och kurser på arbetstid, samt uppmuntrande till att delta i olika externa och interna evenemang för att utöka kompetens. Revisionsbyråerna kan bidra till kompetensutveckling genom att organisera workshops, branschspecifika seminarier och genom att skicka ut nyhetsbrev. För att hålla de anställda uppdaterade på utvecklingen inom yrket kan revisionsbyråer prenumerera på olika nyhetsbrev och vara ha tillgång till olika kunskapskällor, exempelvis FAR Online. Sådana arrangemang är anordnat för att bidra till en ökad kunskapsdelning och kompetensutveckling. En handledare kan ha en viktig roll i den dagliga utbildningen och att få in revisorsassistenten i lokala nätverk.

4. Litteraturgenomgång

I detta kapitel kommer litteraturgenomgången bygga upp och utgöra den teoretiska referensramen i denna studie. Kapitlet inleds med ett avsnitt om lärande där tre lärandeteorier presenteras och kombineras. Därefter redogörs vad kompetens är, och avsnittet efter behandlar hur kompetens kan utvecklas. Det följande avsnittet hanterar de fyra grundpelarna i den teoretiska referensramen – Byråkompetens, Individuell anpassning, Resurser, samt Utbildningsmiljö. Avslutningsvis ges en sammanfattning av den teoretiska referensramen tillsammans med en modell som visualiserar hur referensramen hänger ihop.

4.1 Teori om lärande

Tre teorier om lärande presenteras och diskuteras nedan. Först kommer Moreno och Mayers (2007) *The Cognitive-Affective Theory of Learning with Media*, som tar hänsyn till både externa faktorer och individuella karaktärsdrag vid lärandet. Inom denna teori presenterar Moreno fem principer som kommer diskuteras nedan. Därefter läggs *Action Learning* fram, för att sist avrunda med SEKI-modellen. Som avslutning vävs dessa tre teorier ihop och förklaras i en kort sammanfattning.

4.1.1 *The Cognitive-Affective Theory of Learning with Media*

Den första principen är *Guided Activity Principle* som anger att studenter lär sig bättre när de får interagera med en mentor som hjälper dem, istället för att få instruktioner utan någon guidning om hur informationen ska hanteras (Moreno & Mayer, 2007; Moreno m.fl., 2001). Sådant engagerat lärande där studenten får tillgång till förklaringar är mycket effektivt för inläring (Eysink & de Jong, 2012; Ramar m.fl., 2016; Van der Kleij m.fl., 2015). Nästa princip, *Reflection Principle* anser att studenter lär sig bättre när de får möjlighet att reflektera över rätta svar (Moreno & Mayer, 2007). Reflektion kan beskrivas som en aktiv och målmedveten process av utforskning och upptäckt, och är en nyckelkomponent i lärande (Gray, 2007). Noterat av Moreno och Mayer (2007) är att *Guided Activity Principle* bör kombineras med *Reflection Principle* för att fungera optimalt. Den tredje principen är *Feedback Principle*, vilken konstaterar att studenter lär sig bättre med förklarande feedback om *varför* studentens svar var rätt eller fel, istället för enbart tillrättavisande feedback *att* svaret var rätt eller fel (Moreno & Mayer, 2007).

Feedback är en väsentlig del i lärandeprocessen (Hattie & Timperley, 2007; Norcini, 2010; Yeatman & Hewitt, 2020). Den fjärde principen, *Pre-training Principle*, menar att studenter lär sig bättre i en utbildningsmiljö när de har tidigare kunskap inom det området som lärs ut (Moreno & Mayer, 2007). Att ge studenten förutbildning har en positiv påverkan på kunskap (Meyer m.fl., 2019; Skuballa m.fl., 2015). Den femte och sista principen är *Pacing Principle*, vilket innebär att studenten själv får kontrollera i vilken fart eller ordning lärandet sker (Moreno & Mayer, 2007).

4.1.2 Action Learning

Action learning, liknande *learning by doing*, är en lärandeteori och metod som är hänförligt vid utbildningar och kompetensutveckling. O'Neill och Marsick (2011) lägger fram ett citat som definierar *Action Learning*:

An approach to working with and developing people that uses work on an actual project or problem as the way to learn. Participants work in small groups to take action to solve their problem and learn how to learn from that action. (O'Neill & Marsick, 2011, s. 184)

Granberg (2003) anser att *Action Learning* leder till utveckling av relationer för samarbete, vidgar perspektiv, skapar förändring och skapar en gemensam kunskapsram, vilket kan bidra till kompetensutveckling. *Action Learning* syftar främst till individen och hur denne lär sig genom yrkesutövning, vilket bidrar till kompetensutveckling, och är därför någonting revisionsbyråer bör uppmuntra. *Action Learning* är en relevant lärandeteori då den andra halvan av utbildningskraven för att få ta auktorisationsprovet består av praktiskt lärande.

4.1.3 SEKI-modellen

SEKI-modellen (eng: *SECI*) utgår från implicit, eller tyst, och explicit kunskap (Nonaka, 1994). Explicit kunskap är sådan kunskap som är formell, artikulerad och återfinns i bland annat manualer, handböcker samt annan kunskap som existerar objektivt och oberoende av människan (Alavi & Leidner, 2001; Awabdeh m.fl., 2015; Björk & Hauschildt, 2017). Tyst kunskap däremot beskrivs som den kunskap som framkommer från erfarenhet, är kontextbunden, finns inom individen och är som enklast kommunicerad mellan medarbetarna personligen (Björk & Hauschildt, 2017; Frappaolo, 2008). SEKI-modellen

är ett etablerat synsätt på organisationslärande (Jensen, 2016) och är ganska enkel. SEKI står för Socialisation, Externalisering, Kombination och Internalisering.

Figur 2, *Modes of the Knowledge Creation*, hämförd från Nonaka (1994), visar hur SEKIs olika delar hänger ihop. Socialisering är en helt tyst process, då Nonaka (1994) beskriver att nyckeln till tyst kunskap är genom erfarenhet, observation, imitation och praktik. Externalisering och Internalisering är när tyst kunskap möter explicit kunskap och Nonaka (1994) beskriver att de kompletterar varandra. Externalisering är när tyst kunskap blir explicit, genom att den som lär ut gör sina tysta kunskaper synliga eller den som lär sig anstränger sig för att se den tysta kunskapen (Jensen, 2016). Internalisering är tvärtom, då explicit kunskap blir tyst kunskap. Den uttryckta och synliga kunskapen blir internaliserad, den blir en rutin och en del av vardagen (Jensen, 2016). Den sista rutan är Kombination, vilket är när explicit kunskap möter explicit kunskap. Här kan explicit kunskap, kommunicerad genom bland annat telefonsamtal och möten, delas mellan individer och kombineras till ny kunskap (Nonaka, 1994).

Figur 2

Modes of the Knowledge Creation

		Tyst kunskap	Från	Explicit kunskap
	Till	Tyst kunskap	Socialisation	Externalisering
	Explicit kunskap	Explicit kunskap	Internalisering	Kombination

Kommentar: Hämtat från: Nonaka, I. (1994). *A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation* (s. 19).

De tre lärandeteorier ovan kan anses komplettera varandra. För att väva samman dem kan lärandeteorin i denna studie beskrivas som följande. Revisorsassistenter behöver en mentor som de får guidning och socialisering från, men även utrymme för att reflektera och internalisera de nyfunna lärdomarna. Mentorn, och förlängt revisionsbyrå, behöver uttrycka – externalisera – sin kunskap så revisorsassistenter kan ta del av den.

Revisorsassistenter kommer även lära sig bäst genom att faktiskt utföra sitt jobb, helst i egen fart och med en introduktion eller genomgång först, men det är minst lika viktig att denne får feedback på sitt arbete.

4.2 Kompetens

Fokuset i detta avsnitt ligger på att definiera individens kompetens, vilket är nödvändigt innan en diskussion kan föras kring hur revisionsbyrån kan utveckla kompetens. I bakgrunden beskrevs vikten av att revisorer är kompetenta och att auktorisationen anses vara en garanti på den kompetensen. För att fortsätta på det finns det även ett kompetenskrav för revisorer i lagstiftningen som säger att revisorn behöver den insikt och erfarenhet som krävs för att kunna fullgöra sitt uppdrag (Revisionslag, 2021). Insikt och erfarenhet är den lagenliga definitionen på den kompetens som en revisor behöver besitta, vilket stämmer med andra definitioner på begreppet då kompetens är att utöva en uppgift eller ett arbete på ett effektivt sätt. Den vanligaste förekommande definitionen skulle vara att kompetens är att framgångsrikt genomföra en uppgift genom en kombination av kunskap, färdigheter och förmågor (Al-Asi & Axelsson, 2016; Bonnier & Lewis, 1990; Ellström, 1994; Ennis, 2008; Granberg, 2009; Hansson, 2015; Naucér & Nordman, 2011; Rydén, 2007). Det kan även vara viktigt att nämna att kompetens är ett väldigt mångsidigt och svårdefinierat begrepp som helt beror på vilket sammanhang, situation och ämnesområde en befinner sig i (Ellström, 1994; Granberg, 2009, Rydén, 2007). En kort definition av de olika komponenterna inom kompetens beskrivs nedan.

Kunskap, och även färdigheter, skapas av den praxis som finns inom ett område och branschen där individen är verksam (Dall'Alba & Sandberg, 2006). Mer specifikt är den kunskap som är relevant för revisorer den som anses aktuell inom branschen, samt de lagar och seder som är hänförliga (Naucér & Nordman, 2011). Det är framför allt ABL, RL, FAR och ISA. Det finns en hel del förmågor som kan nämnas angående kompetens, även benämnt färdigheter en del av tiden. Det krävs värdering- och bedömningsförmåga, samarbetsförmåga samt förmåga att marknadsföra sig själv och sälja andra tjänster (Ennis, 2008; Hansson, 2015; Naucér & Nordman, 2011; Rydén, 2007). Ibland inkluderas nätverk som en aspekt i kompetens. Nätverk uppkommer emellanåt benämnt som socialt kapital eller mjuka färdigheter. Det kan även ingå under begreppet förmågor,

vilket menas att ha förmågan att skapa, bibehålla, samt vidareutveckla ett nätverk för att upprätthålla kompetens. Nätverk brukar således i någon benämning ingå i kompetens (Dall’Alba & Sandberg, 2006; Rydén, 2007). Vikten av att ha ett nätverk inom yrket förklaras av en *Big 4*-partner som Broberg (2013) pratade med, som lade fram att med allt högre krav och hur snabbt regleringar kunde ändras var det omöjligt för en enskild revisor att hänga med i utvecklingen. Att ha experter tillgängliga för konsultation var således viktigare. Samma *Big 4*-partner gav Broberg (2013) hennes öppningscitat: “When I started working as an auditor 25 years ago I knew everything I had to know... Today, all I know is who to ask” (Broberg, 2013, s. 15).

4.3 Kompetensutveckling

Fokuset i detta avsnitt ligger på hur revisionsbyråer kan bidra till kompetensutveckling. Vad kompetens innebär definierades i avsnittet ovan. Det bör beaktas att medan kompetensutveckling och dess komponenter förklaras till en viss grad i detta avsnitt är beskrivningarna inte omfattande och inkluderar inte alla komponenter. Detta är för att kompetensutveckling består av ett flertal områden som överlappar med de fyra bedömningsområden som kommer diskuteras och förklaras mer ingående i senare avsnitt. De fyra bedömningsområden är således sammanlänkade och alla kan, till viss mån, påverka kompetensutveckling.

Kompetensutveckling har olika definitioner och olika innebörder. En definition är de strategier och insatser som implementeras av organisationer för att anställda ska kunna utveckla sin kompetens och skaffa ny kunskap (Granberg, 2009; Rydén, 2007). Rydén (2007) anser att kompetensutveckling består av tre delar: introduktion, utbildning och mentorskap. Introduktion syftar på att anpassa revisorsassistenter till revisionsbyrån genom exempelvis mentorskap och introduktionsutbildning, medan utbildning gäller interna och externa kurser. Vidare är mentorskap när en person med erfarenhet vägleder en mindre erfaren person i dess karriär, fungerar som ett stöd och kan hjälpa till att påbörja skapandet av ett nätverk inom organisationen (Rydén, 2007).

Strategierna och insatserna som ingår i kompetensutveckling kan även inkludera socialisationsprocess, uppdragsfördelning, feedback och vilken placering revisorsassistenten får på kontoret (Naucér & Nordman, 2011). Kompetensutveckling kan ske stegvis genom att tillf  rse den anställde med praktiskt arbete då denne kan lära sig väsentliga kunskaper och färdigheter som krävs för att hantera situationer inom yrket (Dall'Alba & Sandberg, 2006).

Kompetensutveckling genom utbildning kan delas upp i formell och informell utbildning. Formell utbildning innefattar externa kurser, f  retagsgemensam utbildning, intern utbildning samt arbetsknuten utbildning (Dall'Alba & Sandberg, 2006; Granberg, 2009). Informell utbildning innefattar konferenser, självstudier, personalträffar samt personalmöten (Dall'Alba & Sandberg, 2006; Granberg, 2009).

Socialisationsprocess innebär den process då väsentliga normer och värderingar som finns inom revisionsbyrån till överförs nyanställda. Mentorskap   r något som skulle kunna inkluderas i socialisationsprocessen på grund av att det också ska vara en hjälp för nyanställda att anpassa sig, utöver att det främjar revisorsassistenters kompetensutveckling (Naucér & Nordman, 2011).

Uppdragsfördelning   r en faktor som belyser att revisorsassistenter behöver olika typer av uppdrag för att utvecklas. Naucér och Nordman (2011) skriver:

Om en revisors kontinuerligt för liknande uppdrag, ökar troligen inte individens kompetens utan kompetensnivån stannar kvar på den befintliga. Det   r därför nyttigt för en revisor att f  a varierande och mer avancerade uppdrag för att kunna utveckla sin kunskap och sina förmågor. (Naucér & Nordman, 2011, s. 31)

En revisionsbyrå som fokuserar på att utveckla revisorsassistentens kompetens bör alltså sikta på att ge denne varierande uppdrag.

Feedback   r ytterligare en p  verkanande faktor då det kan ge en bild av revisorsassistenters kunskap, agerande och vad de behöver utvecklas mer inom. Genom att ta del av feedback

tar anställda snabbt till sig nya kunskaper och förbättrar sin värderingsförmåga. Feedback är ett bra hjälpmedel att bistå med då revisorerna på revisionsbyråer kan följa sin kompetensutveckling (Bonner & Lewis 1990; Harding & Trotman, 2009; Nauc ler & Nordman, 2011).

Kompetensutvecklingen kan även påverkas av den sociala dynamiken och arbetsmiljön, mer specifikt vilken fysisk arbetsplats i revisionsbyrån revisorsassistenten f r (Gibson, 2004). Revisorsassistenter kan placeras vid andra som har liknande uppgifter som revisorsassistenten själv har för att de ska kunna ta hjälp av varandra och därigenom  ka kompetens och färdigheterna kopplade till uppgiften som utförs. Alternativt b r revisorsassistenter placeras bredvid dem som arbetar med mer avancerade uppgifter för att generera mer kunskap och utvecklingsmöjligheter. Genom att strategiskt placera revisorsassistenten på kontoret kan revisionsbyrån även bidra till utvidgning av revisorsassistentens nätverk (Nauc ler & Nordman, 2011).

För att sammanfatta kompetensutveckling är det de åtgärder som implementeras av organisationer för att deras anställda ska kunna utveckla sin kompetens och erhålla ny kunskap, vilket kan göras genom utbildning, mentorsprogram, feedback, och uppdragsfördelning

4.4 Utbildningsplan

I kapitel tre beskrivs utbildningsplaner utifrån RIs definition och utifrån innehållet av godkända utbildningsplaner. Detta avsnitt följer samma struktur som innehållsanalysen i kapitel tre, men det är viktigt att påpeka att innehållet inte kommer baseras på godkända utbildningsplaner. Innebörden av bedömningsområden byggs istället upp från vetenskapliga artiklar och annan tidigare forskning.

4.4.1 Byråkompetens

En organisation eller revisionsbyrå kan ha olika kompetens att lära ut, och kan liknas vid samma kompetens ett universitet måste ha för att kunna lära ut. Salas Velasco (2014) tog fram en modell som visar att utbildare g r en skillnad för studentens kompetensutveckling, och att utbildarna bidrar till denna kompetensutveckling genom

deras läroteknik. Salas Velasco (2014) understryker också att organisationer är en källa för lärande och kompetensutveckling. Med andra ord är det viktigt att en revisionsbyrå har rätt kompetens att lära ut då detta har en stor inverkan på revisorsassistentens kompetensutveckling. Det är således viktigt för revisionsbyrån att välja rätt person för revisionsbyråns utbildning och veta hur dennes kompetens att lära ut ska säkerställas (Osagie m.fl., 2017). Ett sätt att åtgärda bristande kompetens hos revisionsbyråns utbildare är att komplettera med utbildning (Gustafsson, 2004), men det räcker inte med enbart intern utbildning, utan för att höja kompetensen krävs det även extern utbildning (Osagie m.fl., 2017). Vidare anser Gustafsson (2004) att för att undersöka om kompetensen av revisionsbyråns utbildare är på en acceptabel nivå kan även checklistor, utvecklingssamtal och eventuella kompetensmallar användas.

4.4.2 Individuell anpassning

Individuell anpassning bedöms av RI utifrån om revisionsbyråns utbildning anpassas efter medarbetarens förkunskaper (Revisorsinspektionen, 2020a). Hur detta sker är inte specificerat utan det är upp till revisionsbyrån att bestämma.

Ett sätt för revisionsbyrån att göra en individuell anpassning är att tillföra revisorsassistenter med en mentor. Syftet med en mentor är att ge revisorsassistenten den support som behövs för att bättre kunna utföra yrket och erhålla kunskap inför auktorisationsprovet. En mentor kan ha flera olika funktioner såsom social support, främjande av karriärutveckling och att agera som förebild (Jaffer m.fl., 2010; Scandura & Viator, 1994). Mentorn kan även hjälpa till vid icke-karriärfrågor och revisorsassistenten är mer nöjd med mentorskapet när de får meningsfulla möten med mentorn, tydliga mål samt hjälp med övergångar inom jobbet (Jaffer m.fl., 2010). En mentor är således mer än någon som bara svarar på frågor. Ett mentorskap kan även ha fler fördelar som gynnar revisionsbyrån, såsom lägre omsättning av personal och högre trivsel med jobbet (Diaz m.fl., 2017; Herbohn, 2004).

Ett annat sätt för revisionsbyråer att anpassa utbildningen efter revisorsassistenter är att använda utvärderingar. Utvärderingar är ett användbart verktyg som kan används för att identifiera vilken kunskapsnivå individer befinner sig på och om de är redo för mer

avancerade uppgifter, vilket kan leda till kompetensutveckling (Nauc ler & Nordman, 2011).

4.4.3 Resurser

Resurser är ett begrepp som till exempel kan innefatta tillgångar som byrå- och kontorsstorlek och kunskap. Dessa kommer hanteras nedan. Byrå- och kontorsstorlek återfinns även under avsnittet Utbildningsmiljö då det är en faktor som  r tillräckligt stor och omfattande för att inneha flera aspekter. Byrå- och kontorsstorlek benämns med (Rs) f r Resurser respektive (UM) f r Utbildningsmiljö för att förtydliga vilket som menas.

Byrå- och kontorsstorlek (Rs)  r en viktig komponent när det kommer till revisionsbyråers utbildning av revisorsassistenter. Det finns ett positivt samband mellan byråstorlek och sannolikheten att få utbildning, och även att denna utbildning  r mer omfattande (Waddoups, 2011). Det bör även noteras att större revisionsbyråer med fler anställda har en kostnadsfördel, då kostnaden för utbildning kan fördelas på fler revisorsassistenter och därmed sänka kostnaden per person (Black m.fl., 1999). Det  r dessutom vanligare att större revisionsbyråer tillägnar mer resurser till utbildning än mindre revisionsbyråer (Cederwall & Sävås, 2012; Johnson m.fl., 2002). Det finns tidigare forskning som undersökt vilka förutsättningar som ökar en individs chans att bli godkänd på auktorisationsprovet där byrå- och kontorsstorlek har ett signifikant inflytande (Al-Asi & Axelsson, 2016; Cederwall & Sävås, 2012). Det g r därmed att antyda på att revisionsbyråns storlek är en förutsättning för mer resurser, vilket ger bättre utbud av utbildning för revisorsassistenter.

Kunskap kan ses som en resurs (Tzortzaki & Mihiotis, 2014) och en väsentlig del i en revisionsbyrås konkurrenskraft (Donate & Guadamillas, 2011; Zack, 1999). Kunskap är olik andra typer av resurser på det sättet att kunskap blir mer värdefullt desto mer det används (Tzortzaki & Mihiotis, 2014). Det följer naturligt att anta att större revisionsfirmor med fler anställda innehar mer kunskap. Revision är ett kunskapsyrke, vilket gör det viktigt att ha kunskapsdelning inom revisionsbyrån (Rodgers m.fl., 2017). Genom kunskapsdelning kan en revisionsbyrå se till att revisorsassistenter f r ta del av kunskapen, och mycket av detta sker främst av tyst kunskap som förmedlas mellan

medarbetarna (Westermann m.fl., 2014). En revisionsbyrå kan främja denna kunskapsdelning genom informationssystem och en organisationsstruktur som stödjer informationsflödet (Al-Alawi m.fl., 2007). Revisionsbyrån kan även dela kunskap till revisorsassistenter genom mer formella utbildningar inom byrån.

4.4.4 Utbildningsmiljö

Utbildningsmiljön definieras inom denna studie som de sociala, kulturella och vardagliga interaktionerna inom en revisionsbyrå som bidrar till bättre lärande.

Vägen till att bli en auktoriserad revisor kan ses som en social process (Collin m.fl., 2007). Socialt umgänge i ett lärande nätverk har ett positivt samband med kunskapsdelning (Lefebvre m.fl., 2016), någonting som togs upp som viktigt för revisionsbyråer under föregående avsnitt. Kunskapsdelning, specifikt tyst kunskap som beskrivits i lärandeteorin, är en social interaktion mellan medarbetare och revisorsassistenter och är därför bidragande till utbildningsmiljön. Forum som nyttjas för kunskapsdelning är främst av informell art, vilket innebär via after work, fritid, över telefon och mail samt på gemensamma arbetsdagar (Björk & Hauschildt, 2017). Även fika skulle kunna ingå under informell kunskapsdelning.

En annan aspekt inom utbildningsmiljö är byrå- och kontorsstorlek (UM). Att en revisionsbyrå är större innebär att den har bättre kapacitet för att hålla interna utbildningar. Sådana interna utbildningar kan vara fördelaktiga på det sätt att det öppnar möjligheter för nätverkande och kontaktskapande mellan medarbetarna, vilket kan leda till att revisorsassistenter hittar en informell mentor (Black m.fl., 1999; Naucélér & Nordmark, 2011). En informell mentor är således någon som revisorsassistenten själv söker upp och skapar kontakt med. Ett informellt mentorskap pågår oftast under flera år och kan ge fler fördelar än ett formellt mentorskap (Henningsson & Näslund, 2018). Sådant nätverkande framläggs alltså som gynnande för revisorsassistenten för att bli godkänd på auktorisationsprovet, och bör därför vara någonting revisionsbyrån uppmuntrar.

4.5 Sammanfattning teoretisk referensram

För att sammanställa den teoretiska referensramen har en visuell modell tagits fram, se Figur 3. Modellen är uppbyggd i lager, där varje lager är mer specificerat än det föregående lagret. Lärandeteorier är väldigt breda och övergripande, och ligger således längst bak. Utifrån den utarbetade lärandeteorin som läggs fram i slutet av avsnitt 4.1 framgår det att det finns olika tillvägagångssätt en organisation kan ta för att lära upp revisorsassistenter inför auktorisationsprov. Kort sammanfattat är det att revisorsassistenter behöver en personlig utbildning med utrymme för att agera och reflektera själv.

Nästa lager, kompetensutveckling, kan appliceras på en mängd olika sätt och de tillvägagångssätt som beskrivs i avsnitt 4.3 är inte uteslutande, utan är främst de kompetensutvecklingsätt som är relevanta för studien. Kompetensutveckling tar sin ansats ur lärandeteorin, och kan användas på en mängd olika sätt. Exempel som tagits upp i denna studie är användandet av mentorer, feedback och uppdragsfördelning.

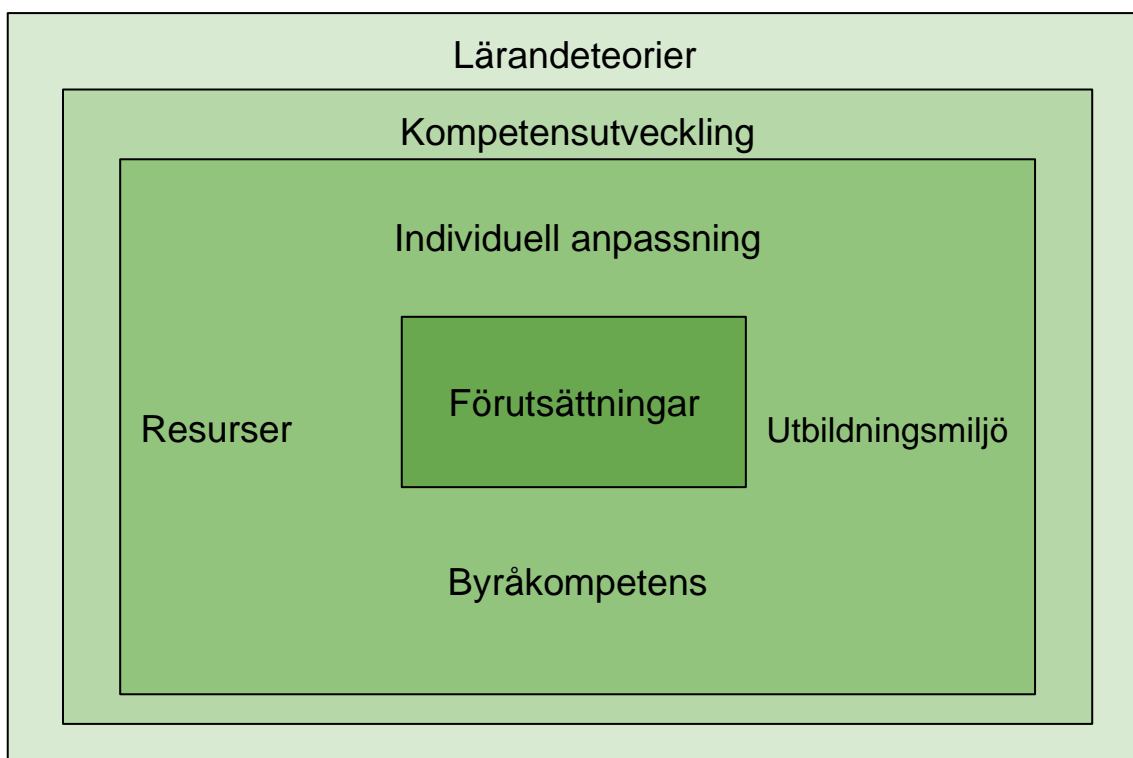
Det tredje lagret är fyra specificerade områden där kompetensutveckling kan ske – Byråkompetens, Individuell anpassning, Utbildningsmiljö samt Resurser. Det kan således finnas fler områden, men i kontexten av denna studie är det dessa fyra som är intressanta då det är dem RI kollar på vid godkännande av en revisionsbyrås utbildningsplan. Byråkompetens handlar om huruvida utbildningen utförs av personal som har rätt kompetens för uppgiften. Detta kan göras antingen genom att hyra in externa och välrenommerade utbildare, eller genom att tillsätta rätt personal för uppgiften och utvärdera kurserna. Individuell anpassning handlar om hur revisionsbyråer tar in aspekter i utbildningen som är anpassade efter revisorsassistenters individuella nivå, exempelvis genom mentorskap. Resurser syftar främst på de tillgångar revisionsbyrån besitter såsom byrå- och kontorsstorlek (Rs) samt kunskap, vilket kan ge större revisionsbyråer ett övertag gentemot mindre revisionsbyråer då de har delvis mer resurser att lägga på utbildning, delvis fler anställda att fördela utbildningskostnaderna över, delvis mer kunskap att delge till revisorsassistenter. Utbildningsmiljö tar också upp byrå- och kontorsstorlek (UM) men ur det sociala perspektivet, då en bra utbildningsmiljö bidrar

med nätverkande, mer kunskapsdelning mellan individer och kanske till och med en informell mentor. Hur exakt dessa fyra områden utformas och implementeras kan variera.

Avslutningsvis mynnar modellen ut i det översta lagret, förutsättningar. Förutsättningar är resultatet av alla de föregående lagerna. Hur en revisionsbyrå väljer att använda lärandeteorier, bidra till kompetensutveckling och arbeta med de fyra områdena påverkar vilka förutsättningar denne revisionsbyrå ger sina revisorsassistenter för att öka chansen att de skriver ett godkänt auktorisationsprov.

Figur 3

Teoretisk referensram



5. Empirisk metod

I detta kapitel presenteras och motiveras valen av empirisk metod. Först förklaras och motiveras hur datainsamlingen gick till. Därefter diskuteras urvalet inför intervjuerna, hur intervjufrågorna utvecklades och sedan genomförandet av intervjuerna. Efter detta tas analysmetoder upp som diskuterar hur data behandlas och tolkas. Som avslutning på kapitlet redogörs det för hur studien har genomförts för att säkerställa en hög trovärdighet.

5.1 Datainsamling

För att kunna samla in relevanta data genomfördes ett informellt möte tidigt i studien med en auktoriserad revisor från *Big 4*, vilket skulle fungera som introduktion till ämnet. Under mötet fick revisorn några öppna frågor, för att sedan diskutera fritt och bestämma själv om vad som togs upp. Från detta möte kom det underlag om vad som kunde vara bra att beakta och generell, grundläggande kunskap kring ämnesområdet.

Efter introduktionsmötet påbörjades datainsamlingen av sekundärdata. Sekundärdata bestod av officiella rapporter från RI kring auktorisationsprovet, samt ett urval av sekretessprövade utbildningsplaner begärda från RI. Även om utbildningsplanerna var sekretessprövade kunde tillräcklig information utläsas från dem för att användas som empiri. Dessa utbildningsplaner kom från samma revisionsbyråer som blev intervjuade, samt fyra extra från små revisionsbyråer och en från en stor revisionsbyrå. Dessa insamlade textdokument hämtades in för att ge en mer faktabaserad och bredare bild av hur revisionsbyråerna arbetade med implementeringen av utbildningsplanen samt för att bygga upp kapitel fyra. Innehållsanalysen av textdokumenten bidrog på så vis till en förståelse som hjälpte till att ge kontext och djupare förståelse av litteraturgenomgången i kapitel fyra. Utöver litteraturen användes således utbildningsplanerna även vid konstruktionen av intervjuguiden. Vidare användes utbildningsplanerna dessutom kompletterande till resultatet från intervjuerna, där förutsättningar som inte togs upp på intervjuerna lades till i resultatkapitlet.

Primärdata i studien bestod av semi-strukturerade intervjuer. Intervjuer ansågs vara det lämpligaste valet då det var svårt att få tag i information om hur varje revisionsbyrå

hanterade utbildningen av revisorsassistenter på annat sätt. Fördelen med semi-strukturerade intervjuer var att de är flexibla, det vill säga att den som blev intervjuad har friheten att utforma sina svar och kunna ta upp sådant som denne tycker är viktigt och relevant (Bryman m.fl., 2017). Vidare öppnar det upp möjligheten att ställa följdfrågor och utforska nya aspekter som inte fanns med i intervjuguiden. På detta vis fångas det även upp data som är mer utforskande och som ger en annan förståelse än teori gör. En nackdel med att genomföra intervjuer är att det riskerar att vinkla primärdata ur den intervjuades perspektiv istället för ur revisionsbyråns perspektiv. Detta fanns i åtanke vid utveckling av intervjufrågorna och senare analysen, som utformades för att fokusera på utbildningen av revisorsassistenter inför auktorisationsprovet inom revisionsbyrån, och inte den intervjuades känslor, uppfattningar eller tolkningar.

5.2 Urval

Urvalet i denna studie bestod av revisionsbyråer. Det valdes ut åtta revisionsbyråer som delades upp i stora respektive små revisionsbyråer, fyra i varje kategori. Urvalet gjordes genom att samla in listan av revisionsbyråer som har en utbildningsplan godkänd av RI (Revisorsinspektionen, 2021b) fram till och med 2021-03-16. Genom hemsidan *Retriever* samlades omsättning och antal anställda in och sammanställdes i en tabell för att sedan färgkodas efter dessa två faktorer för en enklare översikt. Utifrån detta valdes det ut fyra större revisionsbyråer, samt fyra små. Dock valdes inte de allra minsta revisionsbyråerna då de hade väldigt få anställda (3 till 5) och kunde vara svåra att få relevant eller tillräcklig empiri från. I slutändan kategoriserades de stora som de med minst 1 200 anställda och en omsättning som överstiger 1 600 000 tkr, och de små som de med upp till 20 anställda och en omsättning upp till 13 000 tkr. Mindre revisionsbyråer understeg inte tio anställda och en omsättning på 15 000 tkr.

Intervjuerna med dessa revisionsbyråer har skett med ett urval av individer som anses ha insikt i respektive revisionsbyrås utbildningsprogram och därför får representera sin revisionsbyrå. Vilka dessa individer är varierade mellan revisionsbyråerna, från de som fortfarande var revisorsassistenter och således var mitt i utbildningen, till nyligen auktoriserade revisorer, upp till kontorschefer och företagsledare. Genom att inte

begränsa de intervjuade till en viss titel eller nivå inom revisionsbyrån kunde revisionsbyråerna välja dem som var mest insatta i ämnet för intervju.

5.2.1. Informanter

Under maj månad intervjuades åtta revisionsbyråer och intervjuerna pågick mellan 25 och 50 minuter, snitt 38 minuter. Sex av revisionsbyråerna intervjuades digitalt över Zoom, och två revisionsbyråer intervjuades på plats. En stor revisionsbyrå erbjöd intervjuer med två personer. Alla intervjuer spelades in, antingen genom inspelningsfunktionen på Zoom eller genom ljudinspelning på mobil. Vilka som blev intervjuade, hur länge samt om det var på plats eller över Zoom kan ses i tabell 1.

Tabell 1

Urval av intervjuade

Stor revisionsbyrå			
Revisionsbyrå	Titel	Tid	Plats
A	Auktoriserad revisor	35 min	Kontor
B	Auktoriserad revisor	35 min	Kontor
B	Gruppchef	30 min	Kontor
C	Auktoriserad revisor	40 min	Zoom
D	Director	50 min	Zoom
Mindre revisionsbyrå			
Revisionsbyrå	Titel	Tid	Plats
E	Företagsledare	50 min	Zoom
F	Revisorsassistent	25 min	Zoom
G	Auktoriserad revisor	45 min	Zoom
H	Kontorschef	35 min	Zoom

5.3 Utveckling av intervjufrågor

Intervjufrågorna framtogs baserat på uthämtade utbildningsplaner, den teoretiska referensramen samt från insikter från ett informellt möte med en auktoriserad revisor från en av *Big 4*. Dessa intervjufrågor motiverades och konsulterades med uppsatsens handledare vilket utmynnade i en färdigställd intervjuguide, se bilaga 1. Intervjufrågorna tillhör sitt respektive område inom den teoretiska referensramen, med undantag för

byråkompetens som anses täckas under flera och fick därför inte en egen gruppering. Respektive område börjar med en öppen, bred fråga för att ge respondenten möjlighet att ta upp och diskutera sådant som denne upplever som viktigt och relevant, vilket också ger möjlighet för dem att ta upp saker som annars hade missats. Beroende på svaret på den öppna frågan ställdes sedan följdfrågor för att täcka och ta in sådant respondenten själv inte tagit upp eller utvecklat tillräckligt mycket om.

Inledningsfrågor ställdes som introduktion till intervjun för att delvis värma upp den som blev intervjuad till att prata och känna sig mer bekväm, delvis för att låta denne prata öppet så saker kunde tas upp som annars kanske inte hade diskuterats. Resursdelen fungerade mycket som en kartläggning av revisionsbyrån, för att se hur mycket resurser som lades på utbildningen och hur den var upplagd. Individuell anpassning var starkt kopplat till mentorskap och feedback, som även tas upp i lärandeteorin. Denna del gav en inblick i hur mycket utbildningen kunde anpassas efter individen. Del fyra, Utbildningsmiljö, var konstruerad för att ge en förståelse kring hur arbetsplatsen och kulturen där revisorsassistenten arbetar ser ut. Som avslutning lades det in en öppen fråga igen, för att låta respondenten ta upp sådant som den reflekterat över eller kommit ihåg under intervjuens förlopp.

5.4 Genomförande av intervjuerna

Intervjuerna genomfördes under maj månad, och varje intervju pågick mellan 25 och 50 minuter. Sex revisionsbyråer intervjuades över ett digitalt medium, två intervjuades personligen. Samtliga intervjuer genomfördes med båda författare närvarande och samtliga intervjuer spelades in med respondenternas samtycke. Författarna förde separata anteckningar under intervjuens gång om följdfrågor, tankar och som säkerhet ifall ljudinspelningen fallerade. Som introduktion till intervjun fick respondenten ta del av syftet med studien, samt en upprepning av att informationen skulle behandlas konfidentiellt och anonymiseras. Därefter ställdes frågor från intervjuguiden och en diskussion fördes tills båda parter var nöjda.

5.5 Analyismetoder

Analysen av resultatet skedde i en tvåstegsanalys. I det första steget transkriberades intervjuerna manuellt och därefter kodifierades texten. Transkriberingarna låg mellan sex till tolv sidor, totalt 87 sidor och snitt cirka tio sidor per intervju. Texten kodades efter nyckelord som delvis härrör från litteraturgenomgången, delvis efter nya nyckelord som återfanns i transkriberingen. Dessa nyckelord är sådana ord, meningar eller stycken som beskriver ett fenomen eller faktorer som påverkar revisorsassistentens utbildning inför auktorisationsprovet. Dessa nyckelord är, med andra ord, en beskrivning av en förutsättning. För att säkerställa att objektiviteten förblev hög och risken för feltolkningar låg kodifierade båda författare varje transkribering var för sig för att sedan jämföra kodningen. Detta är ett tillvägagångssätt som återfinns både i kurslitteratur, som Alvehus (2019), och i praktiken, se exempelvis Westermann m.fl. (2014). Ett exempel på hur detta såg ut finns i bilaga 2, där de grönmarkerade områdena är sådana nyckelord som var likadana eller hade samma innebörd mellan båda kodningar. De vitmarkerade områdena hade ingen motpart, men diskuterades och kunde väljas bort om de inte ansågs relevanta, eller tas med till nästa steg om det ansågs relevant. Jämförelsen överensstämde till 80%. En mer detaljerad guide på hur analysen i steg ett ska läsas finns i bilaga 2.

Steg två av analysen innebar att ställa upp alla nyckelord, grupperat efter respektive revisionsbyrå, och hitta en etikett eller kategori där flera snarlika nyckelord kunde ingå. En sådan kategorisering av nyckelorden kan även kallas *reducing* enligt Alvehus (2019), där delar av empirin komprimeras och beskrivs mer övergripande. Dessa etiketter, eller kategorier, blev de identifierade förutsättningarna. Ett exempel på hur detta kunde se ut ges i bilaga 3. Nyckelord kunde läggas in mer än en gång i de fall de kunde kopplas till flera förutsättningar. Förutsättningarna kopplades därefter till ett område i den teoretiska referensramen, alternativt ett nytt identifierat område, och detta steg ledde till mycket diskussion. Exempelvis, i bilaga 3, finns det två *Externa kurser* som identifierade förutsättningar. Ena kopplades till Byråkompetens och den andra kopplades till Resurser. Anledningen till denna inkonsekvens är att dessa två *Externa kurser* kan bidra till två områden beroende på vilken aspekt som tas upp. I detta exempel gäller det om *extern kurs* ska ses som en utbildningsresurs eller säkerställande av utbildares kompetens. Detta steg krävde således mycket tolkning. Tre förutsättningar kunde inte kopplas till ett område i

den teoretiska referensramen vilket ledde till att ett nytt område fick skapas, vilket även det innebar mycket diskussion och tolkning kring vad området skulle kallas och hur det skiljde sig från de andra områdena.

I analysen, som redogörs i nästa kapitel, var utgångspunkten de sammanställda tabellerna från tvåstegsanalysen. Samtliga tabeller från steg två finns i bilaga 3 till 10, en bilaga per revisionsbyrå. Första delen av analysen identifierade förutsättningar för att uppfylla studiens syfte, och den andra delen av analysen diskuterade skillnader mellan stora och små revisionsbyråer för att svara på studiens forskningsfråga. Båda delar strukturerades på samma sätt som den teoretiska referensramen, med undantag med tillskottet av det nya området. Detta upplägg gjorde det möjligt att syftet, forskningsfrågan och respektive område kunde hanteras på ett strukturerat sätt. Texten ställdes upp genom att diskutera förutsättningar styckevis, och diskutera vad som ingår i dem utifrån tillhörande nyckelorden. Citat användes för att bidra mer kontext och förståelse till analysen, och förutsättningarna kopplades i den mån som var möjligt tillbaka till den teoretiska referensramen. I de fall att förutsättningar inte kunde kopplas till den teoretiska referensramen diskuterades det istället varför förutsättningen bör ingå i ramverket.

5.6 Studiens kvalitet

Vid en kvalitativ studie är det viktigt med trovärdighet. Medan en studie med kvantitativ forskningsmetod bedöms utefter *reliabilitet* och *validitet* kan det bli märkligt att direkt applicera dessa på en kvalitativ studie där det istället bör användas *trovärdighet* och *äkthet*. *Trovärdighet* och *äkthet* är således den kvalitativa motsvarigheten av kvantitetens *reliabilitet* och *validitet*. *Äkthet* innebär att de som studerats ska känna igen sig i beskrivningarna som läggs fram i studien och att det ger en rättvis bild av dem (Alvehus, 2019; Bryman m.fl., 2017). Då det var viktigt att se till att revisionsbyråerna upplevde att de blev representerade rättvist i studien gjordes åtgärder som återkoppling och bekräftelse av information. Vidare tar Bryman m.fl. (2017) upp fyra delkriterier vid bedömning av en kvalitativ studies *trovärdighet*, nämligen *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* samt *bekräftelse*. Nedan följer redogörelser för respektive delkriterie med syfte att förklara hur studien har siktat mot högre trovärdighet.

5.6.1 Tillförlitlighet

Tillförlitlighet motsvarar *intern validitet* (Bryman m.fl., 2017). *Tillförlitlighet* handlar om att resultatet och slutsatsen är generellt accepterat i den sociala verklighet som studien riktar sig till. För att öka tillförlitligheten återkopplas resultatet av den insamlade empirin tillbaka till respektive revisionsbyrå för att få en respondentvalidering. Utöver det samlades empirin in på olika sätt – intervjuer samt sekundärkällor – vilket är en teknik kallad triangulering (Bryman m.fl., 2017). Syftet med att både ha respondentvalidering och triangulering är att öka *tillförlitlighet*.

5.6.2 Överförbarhet

Överförbarhet motsvarar *extern validitet* (Bryman m.fl., 2017). *Överförbarhet* handlar om huruvida studiens resultat kan appliceras i andra kontexter utanför studiens ramar. Då det är ett litet antal intervjuade blir det naturligtvis svårare att generalisera slutsatsen, men genom att ge omfattande redogörelser för metod, resultat och analys kan läsarna, genom sin djupare förståelse av studien, bedöma hur väl resultatet kan överföras till en annan kontext.

5.6.3 Pålitlighet

Pålitlighet motsvarar *reliabilitet* (Bryman m.fl., 2017). Begreppet innebär att forskare ska anta ett granskande synsätt i förhållande till sin studie, där studiens olika moment fullständigt och transparent redogörs för granskare (Bryman m.fl., 2017). Utöver att studien skrevs med ständig återkoppling till handledaren samt ett par opponeringstillfällen där uppsatsen granskades av andra uppsatsgrupper, har målet varit att vara så transparent som möjligt. Genom att ge detaljerade redogörelser och lägga fram bland annat analyschema i bilagor fick läsaren möjlighet att avgöra själv hur pålitlig studien var.

5.6.4 Bekräftelse

Bekräftelse motsvarar *objektivitet* (Bryman m.fl., 2017). Medan det inte går att uppnå fullständig objektivitet i samhälllig forskning, bör det nämnas att studien har gjorts med en sådan hög grad av objektivitet som möjligt. Bland annat har åtgärder gjorts vid analys av empirin, såsom att analysera individuellt för att sedan jämföra sinsemellan för att säkerställa att data inte präglas av personliga värderingar. Utöver det är ändamålet av

studien inte att tolka känslor eller subjektiva uppfattningar, vilket minskade marginalen för feltolkning. Med dessa åtgärder var förhoppningen att studien förblev så objektiv som möjligt.

6. Resultat

I detta kapitel presenteras resultatet under respektive revisionsbyrå. Resultatet är en övergripande sammanfattning av varje intervju som tar upp vad revisionsbyråer gör och till vilken grad för att ge en kontextuell bild som leder till djupare förståelse för läsaren. Ett avslutande stycke under varje revisionsbyrås sammanfattning tar upp sådant som finns i revisionsbyråns utbildningsplan som inte kom upp under intervjun. Revisionsbyråer A till D är stora, revisionsbyråer E till H är små.

6.1 Revisionsbyrå A

Revisionsbyrå A hade 58% godkända tentander under år 2020, och det var en nyligen auktoriserad revisor som ställde upp på intervjun. Revisionsbyrå A introducerar nyanställda revisorsassistenter snabbt till att börja göra lättare uppgifter och uppdrag utan en särskild introduktionsprocess. Dessa uppgifter anpassas efter revisorsassistenten som får mer ansvar desto längre denne arbetat. Revisionsbyrå A tillämpar ett mer *training on the job*-tillvägagångssätt. Däremot finns det en kursplan som sträcker sig över tre år som följer Revisionsbyrå As internationella läroplan där det ingår ett flertal olika moment och det finns ett uppföljningssystem för att se till att detta blir gjort innan revisorsassistenten ska skriva provet. Revisorsassistenten blir även tilldelad en mentor på annan ort som kontinuerligt stämmer av under året för att se var revisorsassistenten befinner sig i sina uppsatta mål, vad det önskas att göras mer av, vad som behöver förbättras och vad som görs bra. Det finns ett feedbacksystem där feedback kan efterfrågas, och sedan finns det en halvårsutvärdering och helårsutvärdering. I början på året sätts det nämligen upp mål för året, och vad dessa mål innebär beror på var revisorsassistenten är och hur länge denne arbetat, och det är dessa som stäms av vid utvärderingarna. Sedan uppmantras revisorsassistenten att vara så bred som möjligt gällande typer av uppdrag och kunder, att specialisera sig på ett område kommer mer efter auktorisation. Det finns externa kurser som tillhandahålls av FAR där revisorsassistenten kan möta andra som är på samma nivå från andra revisionsbyråer. Sedan finns det interna utbildningar. Första året är det en vecka på sommaren respektive en vecka runt jul som handlar om revisionsmetodik, och senare byggs detta vidare på med en vecka vidareutbildning årligen. Interna kurser kommer efterhand som revisorsassistenten också kan ta. Dessa interna kurser följer Revisionsbyrå As internationella läroplan om vad kurstagare ska få med sig. Om

revisorsassistenten behöver mer tid är Revisionsbyrå A generös med att avsätta arbetstid till studier, i den mån det går utan att överbelasta kollegor. Hur mycket tid som avsätts och när får alltså diskuteras. Revisionsbyrå A har ett eget kunskapstest för att se att revisorsassistenten ligger i fas, och när auktorisationsprovet börjar närma sig tas även FARs kunskapstest. När och om auktorisationsprovet tas är en diskussion mellan revisorsassistenten, kontorschefen och mentorn. Innan auktorisationsprovet skrivs åker revisorsassistenten på en förberedelsekurs och får fem dagar ledigt till att studera.

Nätverk kommer revisorsassistenten i kontakt med delvis genom kurserna, delvis genom nätverksträffar – till exempel nätverksluncher och nätverksfrukostar anordnat av sådana som Revisionsbyrå A sponsrar. Det läggs vikt vid att nätverka då kontakter kan underlätta för revisorsassistenten i uppdrag. Det finns en platt kultur på kontoret där alla kan fråga alla oavsett rank. Alla vill bidra, och det bidrar till en lättare arbetsvardag. Det uppmuntras att hellre ställa en fråga från början än att anta någonting, utan att gå till överdrift – revisorsassistenten ska ändå först försöka fundera på och lösa problemet själv. Det finns inga branschspecifika workshops, seminarier och andra formella utbildningstillfällen, utan det är upp till individen att hitta och gå på sådana och att fixa tiden så det är möjligt. Däremot är det ett digitalt möte varannan vecka där det tas upp nyheter, vad som händer på marknaden och annat som är aktuellt. Själva avdelningen har egna möten där det går igenom utbildningar och uppdateringar. After work förekommer, även om det historiskt sett inte skett ofta. På detta kontor sker studerandet mycket själv, men på större kontor inom revisionsbyrån sker studerandet gruppvis. Med det sagt kan revisorsassistenter fortfarande studera med andra i sitt nätverk över till exempel Skype. Medarbetarna har egna kontor, men det finns möjlighet att sitta tillsammans. Revisionsbyrå A har en bred kundbas, men detta kontor arbetar mer med små och medelstora företag, vilket kan ge revisorsassistenten en helhetsbild när denne får granska ett helt företag istället för enbart en post. Revisorsassistenten får lov att arbeta med alla typer av kunder, men denne kan behöva förflytta sig till en annan ort i så fall.

I utbildningsplanen för Revisionsbyrå A framgår det att det finns en avdelning för Learning & Development vars uppgift är att säkerställa uppfyllandet av utbildningsmål

och kvalitetskrav. Det skickas löpande ut nyhetsbrev med uppdateringar inom revisionsområdet. Alla medarbetare uppmanas att hålla en kontinuerlig dialog med experter inom andra områden och att involvera yngre medarbetare i detta. Samtliga medarbetare har tillgång till FAR Online som kunskapskälla och faktadatabaser som täcker bland annat revision, redovisning och oberoendefrågor.

6.2 Revisionsbyrå B

Revisionsbyrå B hade 69% som blev godkända på auktorisationsprovet år 2020. Revisionsbyrå B var ensamma med att erbjuda två personer att intervjuas. Båda två är auktoriserade revisorer. Den ena är med i kontorsledningen och har tidigare varit gruppchef, medan den andra är nuvarande gruppchef för revisionsgruppen. Revisionsbyrå B introducerar en nyanställd till yrket genom att skicka iväg dem till en annan ort för ett par introduktionsdagar, och sedan vidare utomlands för en veckas introduktionsutbildning med alla nyanställda inom Norden. Denna introduktionsvecka går igenom [Revisionsbyrå B] A till Ö, hur medarbetare tidrapporterar, annat om hur det fungerar att arbeta inom revisionsbyrån och det startar ett internt nätverkande. Efter utlandsresan får den nyanställde åka till en lokal introduktionsutbildning för att lära sig Revision A till Ö. En fadder, eller en *buddy*, tilldelas den nyanställde och är oftast någon som redan har arbetat ett eller två år. Denna *buddy* ska vara en kompis som hjälper den nyanställde med det praktiska i vardagen, som hur datorn ska startas upp, och är den revisorsassistenten ska kunna prata med om allt. Den nyanställde får även en *counselor* som är mer senior och har arbetat i tre, fyra år. Revisorsassistenten har *lead*-samtal med sin *counselor* tre, fyra gånger om året där mål sätts upp. Medan det är ett öppet samtal och revisorsassistenten kan sätta upp egna mål finns det fixerade mål som utgår från revisorsassistentens rank. Med upplägget att ha både *buddy* och *counselor* blir det en löpande uppföljning av den nyanställde. Efter *lead*-samtal lägger *counselorn* in feedback i en databas där revisorsassistenten kan se denna feedback och jämföra sig med andra på samma nivå inom Revisionsbyrå B. Utbildningarna följer en utbildningstrappa som är bestämd, det vill säga inte anpassningsbar efter individens önskemål. Däremot finns det en databas med webbaserade utbildningar som är valfria att gå om det finns tid och intresse. Revisionsbyrå B uppmuntrar revisorsassistenten att ta dessa extra utbildningar.

Uppdrag som revisorsassistenten får ta är i början små och får då göra hela revisionen åt den kunden. Vid små uppdrag är den nyanställda mestadels själv, men med stöttning och handledning. Efterhand som revisorsassistenten blir mer erfaren får denne vara med på andra typer av uppdrag för att bli mer bred, då Revisionsbyrå B har upplevt att desto fler olika storlekar och branscher revisorsassistenter har arbetat med, desto enklare blir att skriva auktorisationsprovet. Vid större uppdrag sker arbetet i grupp. När det är dags att ta auktorisationsprovet är en dialog som förs på *lead*-samtalen, men för att få lov att ta auktorisationsprovet måste revisorsassistenten ha godkännande från sin gruppchef, kontorschef och regionchef. Auktorisationsprovet skrivs alltid till hösten på revisionsbyrån då det är mycket att göra under våren, och det är ofta mer än en från kontoret som ska skriva auktorisationsprovet. Under hösten finns det några utbildningskvällar med föreläsning och frågestund för de revisorsassistenter som ska skriva auktorisationsprovet. Revisionsbyrå B avsätter 20 timmar arbetstid till studier, och låter revisorsassistenten gå en intern förberedelsekurs.

Revisionsbyrå B erbjuder många möjligheter att nätverka för revisorsassistenten. Utöver kontaktskapande med kunder och intressenter får Revisionsbyrå B inbjudan till frukostmöten, sponsrar klubbar som har egna nätverksträffar, har kvinnliga nätverk, [Revisionsbyrå B]-dagen där det bjuds in olika föreläsare, det finns möjlighet att vara med i en marknadsförening, med mera. Det anordnas även branschdagar, och de interna kurserna är upplagda för att skapa ett internt nätverk. Varje höst träffas revisionsgruppen för att prata om granskningsprogrammet, metodik och dela tips, och varje höst är det även en kick off. Gruppmöten för att diskutera nyheter sker fyra, fem gånger om året. After work förekommer, minst två per år, men det brukar bli mer. Revisionsbyrå B anordnar ett flertal företagsfester. Det intervjuade kontoret hade ett kontorslandskap med *free seating* med möjlighet att boka egna rum. Alla medarbetare hjälper till vid frågor. Det finns ett system där medarbetarna kan ge feedback både uppåt och nedåt i de olika rankerna. Revisionsprogrammet har information kring hur saker ska göras och varför, vilket beskrivs som ett bra verktyg för nyanställda.

I utbildningsplanen från Revisionsbyrå B framgår det att det görs globala medarbetarundersökningar som används som underlag för att arbeta med skapandet av en trivsamt arbetsplats. Revisionsbyrå Bs medarbetare deltar i viss mån som föreläsare och lärare inom FAR samt på universitet och högskolor. Globala och lokala nyhetsbrev distribueras regelbundet via e-post. Utöver tillgängliga specialistresurser på Revisionsbyrå B finns det kunskapskällor tillgängliga för samtliga medarbetare i form av en intern databas och den databas FAR tillhandahåller.

6.3 Revisionsbyrå C

Revisionsbyrå C hade 75% andel godkända år 2020, och vidare var det en auktoriserad revisor som tidigare varit revisionsledare och personalrepresentant i Revisionsbyrå Cs styrelse som blev intervjuad. Revisionsbyrå C har en skriven och uttalad utbildningsplan som sträcker sig över de fyra första åren. Det är ett förutbestämt utbildningsprogram, där det är obligatoriskt att varje år gå en vecka av revisionskurser. Revisionsbyrå C arbetar annars mycket med att medarbetarna ska välja sin egen väg, så utbildningar utöver de obligatoriska är kompletterande utifrån individens önskemål och behov. Det finns däremot en standarduppsättning av kurser att ta fram till examen. Alla dessa kurser är interna. Revisionsbyrå C har ett utbildningsråd som tar fram vad som ska kommuniceras i kurserna, krav på utbildarna – ofta att det ska vara en auktoriserad revisor vid revisionskurserna – samt grundliga kursutvärderingar. Utbildningsrådet är noggranna med att utbildare inte får fortsätta om de inte får bra feedback. Normalt tar det nästan sex år från anställning till att auktorisationsprovet skrivs. Revisionsbyrå C rekommenderar med 200 timmar studier utöver arbetstid för att kunna klara auktorisationsprovet, varav 40 timmar bjuder Revisionsbyrå C på. Revisionsbyrå C introducerar en nyanställd till yrket genom att tilldela dem en handledare som de går bredvid och gör case tillsammans med, men kastas ganska snabbt ut till att göra uppdrag – hur mycket revisorsassistenten släpps hur snabbt beror på hur väl denne klarar sig själv. Vad revisorsassistenten väljer att göra är upp till denne, om denne ska granska en sak på flera olika bolag eller ett bolag som helhet. Handledaren är den enda som uttalat tar sig an den nyanställde, men på detta kontor är alla familjära med varandra och ställer upp om handledaren inte skulle vara tillgänglig. Vem handledaren är kan dock påverka, då de ofta bara arbetat ett par år och kanske inte har de pedagogiska färdigheterna, men detta följs upp med ständiga utvärderingar. Revisorsassistenten arbetar i grupp, och sitter i ett landskap med

förutbestämda platser. Revisionsbyrå C har till viss del, efter medarbetarnas önskemål, implementerat ett system med att ha en mentor på ett annat kontor. Den nyanställda hamnar i en grupp tillsammans med andra nyanställda i hela landet, och går på de interna kurserna tillsammans med denna grupp, vilket läggs fram som ett otroligt viktigt nätverk att ha för revisorsassistentens kompetens och utveckling. Revisorsassistenten introduceras till personer som tidigare skrivit som kan hjälpa med vart information finns och delar med sig av exempelvis sina egna sökmallar. Samtidigt är Revisionsbyrå C måna om att ta med revisorsassistenten ut på lokala nätverksträffar, vilka är frivilliga. Revisionsbyrå C har ett *onboarding*-program där revisorsassistenten får en avstämning efter tre månader, och sedan ett år senare igen. Dessa avstämningsmöten är mer formellt med dokumentation, där det följs upp hur det har gått för revisorsassistenten, om de utvecklas i lagom takt, om någonting kan göras annorlunda och så vidare. En mer informell avstämning sker löpande. Själva studerandet sker mestadels ensamt, då det oftast bara är en från kontoret som ska skriva åt gången. Det är vanligt – och frivilligt – att gå ner till 80% under studieperioden. Det är revisorsassistenten som själv väljer när det är dags att ta auktorisationsprovet, men revisorsassistenten måste först ha ett godkännande från sin först. Skulle chefen anse att mer utbildning behövs, eller att det är mer lämpligt att vänta ett år till, sker en dialog där båda parter tillsammans kommer överens om när det är dags. Det är inget måste att göra auktorisationsprovet, då det är fritt att säga *'detta är inte min väg'* och göra avkall på auktorisation. Inför auktorisationsprovet finns det en förberedelsekurs hos FAR som är frivillig att ta, och det finns en redovisningsspecialist som håller i en två till tre timmars lång lunchföreläsning för dem som ska skriva. Revisionsbyrå C har en anställd som är ledamot i kvalitetsnämnden som håller i kvällsutbildningar efter önskemål från de som ska skriva provet.

Revisionsbyrå C erbjuder mycket lunchutbildningar där det fördjupas inom utvalda områden, exempelvis kassaflöden eller en ISA. De är frivilliga, men alla medarbetare går på dem. Om en medarbetare tar en kurs kan det bli att denne håller i en lunchutbildning för resten av kontoret. Kommunikationskanaler finns, och det finns en revisionskanal där revisorer kan lägga in tips och hänvisningar. Sedan har Revisionsbyrå C ett intranät med nyheter och uppdateringar. After work förekommer och anordnas inte av en utsedd grupp,

utan av medarbetarna själva när de känner för det, och det förekommer även så kallat *lördagskneg* där Revisionsbyrå C bjuder på lunch. Revisionsbyrå C anordnar dessutom ett flertal årliga företagsfester. Kundbasen är bred i både branscher, storlek och företagsformer. Revisionsbyrå C ger möjligheten för medarbetare att, genom formella dokument, efterfråga feedback uppåt.

I utbildningsplanen för Revisionsbyrå C framgår det att det erbjuds seminarier, workshops och andra aktiviteter. Det finns medarbetare med erfarenhet och kunskap inom stort sett alla branscher att fråga om råd, och medarbetarna får tillgång till branschtidskrifter och FAR Online. Det påpekas även att FAR anlitar några av Revisionsbyrå Cs kursledare som lärare i deras utbildningar.

6.4 Revisionsbyrå D

Revisionsbyrå D hade 61% godkända tentander under år 2020. Personen som blev intervjuades är en auktoriserad revisor med titeln *director* som har varit på revisionsbyrån i fjorton år, med bakgrund som gruppchef och utbildningsansvarig. Revisionsbyrå D tar första kontakten med potentiella nya medarbetare genom att vara engagerad med högskolor och universitet, och har en bemanningspool vilket ger studenter möjligheten att testa på yrket under perioder som Revisionsbyrå D behöver stöd. Vid anställning blir den nyanställda tilldelad en fadder som har syftet att agera som en *social enabler*, eller dörröppnare. Med detta menas att faddern ska se till att ta kontakt med och bjuda in den nyanställda till sociala aktiviteter, att komma och kika på kontoret, eller andra saker innan den första arbetsdagen som kan ge revisorsassistenten en mjukare start. Faddern är någon som redan varit anställd i ett eller två år. Utöver faddern får revisorsassistenten även en coach som kan ses som en mer formell gruppchef. Sedan, när revisorsassistenten börjar sin första arbetsdag, påbörjas ett *onboarding*-program som varar i cirka ett år. Revisorsassistenten skickas iväg tillsammans med alla nyanställda i Sverige till ett ställe för introduktion till revisionsbyrån, med syfte att få igång det interna och nationella nätverkandet. Efter det börjar revisorsassistenten snabbt med att handha klienter med väldigt mycket handledning i början. En del av *onboarding*-programmet är att samla alla de som har arbetat ett till två år samt alla nyanställda, så de mer erfarna medarbetarna kan delge så mycket kunskap som möjligt till de nyare medarbetarna och sådant hade önskat

veta från start. Sådana samlingar kallas för *Peer Group Learning* och sker fem, sex gånger under det första året.

Revisionsbyrå D har ett utbildningspaket, där ett av målen är att revisorsassistenten ska ticka av alla krav för att kunna skriva auktorisationsprovet. Revisionsbyrå D tryckte på att revisorsassistenten inte bara ska klara auktorisationsprovet, utan ambitionen är att alla medarbetare ska bli så breda och duktiga som möjligt för att klara av arbetet. Utbildningspaketet är relativt styrt under de första fyra åren, det vill säga att det finns fixerade kurser. Efter de första fyra, fem åren kan revisorsassistenten få en mer anpassad utbildning efter intresse. Revisionsbyrå D räknar med ungefär sex veckor utbildning om året de första fyra åren, men skulle den nyanställda behöva fler kurser eller mer tid ges det. Alla dessa kurser är interna, men Revisionsbyrå D begränsat inte medarbetarna i att nyttja externa kurser. Revisionsbyrå rankar revisorsassistenterna i olika *grades*, vilket används i revisionsbyråns utvärderingscykel. Revisorsassistentens *grade* bestämmer olika typer av fixerade mål, utöver de mål revisorsassistenten själv vill uppnå, och styr progressionen i arbetsuppgifter. Den nyanställda utvärderas formellt efter ett halvår respektive ett år, utöver de löpande utvärderingarna av faddern och coachen. Sedan sker en utvärdering en gång om året. Revisionsbyrå D försöker planera in uppdragen för att revisorsassistenten ska bli så bred som möjligt, då detta är ett av delmålen för att få lov att skriva auktorisationsprovet, och arbetet sker alltid i teams. Revisorsassistenten får tillgång till tidigare årskullars studiematerial, och det finns i de flesta fall andra som ska skriva auktorisationsprovet att studera tillsammans med. Revisionsbyrå D bjuder på 40 timmar avsatt arbetstid till studier, men vill den nyanställde ha mer får en dialog föras. Revisorsassistenten måste visa en vilja att skriva auktorisationsprovet och coachen gör en bedömning om denne är redo utifrån utvärderingsunderlag. Detta diskuteras sedan i utvärderingarna, men utöver dialogen ska revisorsassistenten ha ett formellt godkännande för att få lov att skriva. Revisionsbyrå D har lagt några kurser som är bra att ha färskt i minnet nära inpå skrivtillfället, och låter revisorsassistenten ta förberedelsekursen hos FAR.

Revisionsbyrå D har en lärosida, eller en databas, med ett urval av kurser, både obligatoriska och valfria. Dessa kurser kan tas efter behov eller önskemål. Utöver det är Revisionsbyrå D en av de största revisionsbyråerna i Sverige, vilket innebär att många medarbetare har möjlighet för att bli experter, och det är dessa som håller i de interna kurserna. Kompetensen av experterna jämförs regelbundet med andra revisionsbyråer. På det kontoret som intervjuades fanns det experter inom olika områden på plats, vilket kan bli ett viktigt internt nätverk för den nyanställde, utöver dennes kollegor. Externa nätverk tar Revisionsbyrå D upp som de klienter och andra intressenter som finns i revisorsassistentens uppdrag. Revisionsbyrå D har nätverksträffar, och uppmanar juniora kollegor att delta. Medarbetare kan bjuda in representanter från olika branscher för workshops och seminarier för kontoret. Revisionsbyrå D bjuder in talare från bank- och finanssektorn för en nationell så kallad finansdag. Dessa initiativ dyker upp på en central hemsida. Det sker gruppmöten en gång i månaden för aktuella ämnen och annat som behöver lyftas. After work sker normalt sett även det en gång i månaden, och kickoffs flera gånger per år. Revisionsbyrå D anordnar ett flertal företagsfester. Utbildningsmiljön beskrevs som att det är en väldigt stor kunskapsörst inom revisionsbyrån och att alla känns som faddrar för nyanställda, att det är en kultur av lärande. Det uppstår alltid diskussioner vid möten. Revisionsbyrå D har ett kontorslandskap med möjlighet att gå in i enskilda rum. Det finns inga specifika platser, men medarbetarna rekommenderas att sitta med grupperna de arbetar med. En gång om året kan medarbetarna ge anonym feedback uppåt, främst då hur de mer seniora medarbetarna är som ledare och hur de uppför sig, att de är pedagogiska. Revisionsbyrå D har en bred kundbas, från Sveriges största bolag till enmanskonsulter. Revisionsbyrå D avslutar med att säga att utbildning är viktigt, och det finns generöst med utbildningar inom revisionsbyrån.

I utbildningsplanen för Revisionsbyrå D framgår det att utvärdering sker för samtliga utbildningstillfällen, med åtgärder vid för låga läranderesultat. Under året organiseras kontinuerliga utbildningar för att upprätthålla kompetensen hos medarbetarna genom exempelvis revisionsworkshops, nyheter om nya metodikverktyg, samt nyhetsbrev. Samtliga medarbetare har tillgång till FAR Online som kunskapskälla, och de har även tillgång till branschtidningen Balans.

6.5 Revisionsbyrå E

Revisionsbyrå E har ännu inte haft en tentand som skrivit ett underkänt auktorisationsprov, och det var en företagsledare som ställde upp på intervjun. Revisionsbyrå E påbörjar förberedelsen inför auktorisation redan i rekryteringsprocessen, där det förklaras för dem som söker att de ska coachas fram till auktorisation då revisionsbyrån vill att alla revisorer ska bli auktoriserade. Vidare har Revisionsbyrå E en utvecklingssteg som är indelat i fem olika steg. Varje steg innehar många utbildningsmoment som kopplas tillbaka till kraven för att kunna skriva auktorisationsprovet. Varje revisorsassistent får en handledare, som är en revisor med några års erfarenhet, och en mentor, som är en auktoriserad revisor. Vid start spenderar revisorsassistenten en och en halv till två veckor med handledaren för att gå igenom vad revision är, för att sedan arbeta i uppdrag tillsammans med auktoriserade revisorer och andra revisorsassistenter. Vid start av dessa uppdrag hålls en genomgång av moment som är extra viktiga att granska, vilket bidrar till ett tajt teamarbete, och revisorsassistenterna är med i uppdragen från start till slut. Inom kontoret sitter revisorsassistenten i öppna landskap, bredvid en annan assistent och både sin egen och den andra revisorsassistentens handledare, även efter att de börjar ta egna granskningsuppdrag.

Den nyanställda får ett avstämningsmöte efter en, tre respektive sex månader efter start, och har en löpande dialog med sin mentor. Det genomförs två utvecklingssamtal per år med alla medarbetare. På det första utvecklingssamtalet kartläggs vart revisorsassistenten står utbildningsmässigt och kunskapsmässigt, med utvecklingsstegen som underlag till diskussionen. Vidare diskuteras vad för uppdrag och utbildningar revisorsassistenten har gjort, för att sedan bestämma vad nästa steg är och anpassa framtida uppdrag och utbildningar efter det. Utöver utvecklingssamtalen får revisorsassistenten feedback efter varje uppdrag och tillfälle att ställa frågor. Denna feedback är dubbelriktad, då revisorsassistenten kan anonymt lämna åsikter gällande bland annat upplärning och struktur i uppdragen. Revisionsbyrå E lägger ungefär två till tre veckor på hösten till utbildningar, ibland mer, där det är främst externa välrenommerade utbildningsanordnare. Under hösten läggs en halv fredag varje månad till utbildning – hållen av antingen intern eller extern part – i ett aktuellt ämne. Sedan hyr Revisionsbyrå E även in utbildare för att hålla i interna kurser, och vidare håller de auktoriserade revisorerna i utbildningar för de

nyare medarbetarna. Det sker en dialog mellan revisorsassistenten och revisionsbyrån om när auktorisationsprovet ska skrivas, och är en punkt som tas upp och diskuteras tidigt i utvecklingssamtalen. När provet börjar närma sig, kanske två år innan, får revisorsassistenten titta på de som nyligen skrivit och se vad de har gjort för utbildningar och uppdrag, och styr mot att göra samma. Ungefär ett år innan auktorisationsprovet tas ett kunskapstest. Det sista året styrs extra hårt mot auktorisationsprovet. Utöver att revisorsassistenten får gå en förberedelsekurs inför auktorisationsprovet får revisorsassistenten en dag i veckan till studier från cirka ett halvår innan provtillfället, samtidigt som mentorn kopplas på extra mycket till stöd i studerandet.

När det kommer till nätverk får revisorsassistenten kontakter genom externa kurser, samt att Revisionsbyrå E uppmuntrar till att gå på egna events, mingla och bygga ett eget nätverk. Dessa nätverk har visat sig vara ett bra stöd vid studerandet. Kulturen på kontoret beskrivs som familjär där alla pratar med alla och det är ständig dialog om nya lagar, regler och så vidare. Det hålls hela tiden konferenser, årliga kickoffs där kontoret åker iväg i två, tre dagar, after work, och vartannat år bjuds det in experter för föreläsningar för både revisionsbyrån och dess kunder. Revisionsbyrå E har en bred kundbas gällande både branscher och kundstorlek.

I utbildningsplanen från Revisionsbyrå E framgår det att det finns en prenumeration på nyhetsbrev inom yrket och ett bibliotek med relevant litteratur för ämnet tillgängligt för medarbetarna. Det finns även en kvalitetsmanual som hjälp vid hur medarbetaren ska förhålla sig avseende professionell skepticism, oberoende och andra etiska frågor.

6.6 Revisionsbyrå F

Revisionsbyrå F har ännu inte skickat en revisorsassistent till auktorisationsprovet, och det var en revisorsassistent som intervjuades. Revisionsbyrå F introducerar en nyanställd revisorsassistent till yrket genom att låta denne sitta med en annan revisorsassistent och kika på när denne gör sin revision. Efter detta får den nyanställda revisorsassistenten gradvis övergå till att göra revisionen själv. Inledningsvis gör den nyanställda revisorsassistenten själva granskningen medan någon mer erfaren gör riskbedömning av

revisionen och bestämmer vad som ska granskas. Revisorsassistenten börjar med interna uppdrag, alltså uppdrag där revisionsbyrån även gör bokföring, bokslut och årsredovisning åt kunderna. Efter detta fortsätter revisorsassistenten med att ta externa uppdrag, först med kunder som följer K2-regelverk och sedan K3. Medan själva revisionen nästan alltid utförs ensam – och medarbetarna sitter själva – är det ett nära samarbete mellan medarbetarna på revisionsbyrån om det skulle dyka upp någonting. Utöver detta ska revisorsassistenten gå kurser hos och följa FARs utbildningssteg som sträcker sig över fem år. Anledningen till att Revisionsbyrå F har valt att enbart använda externa utbildningsanordnare är för att det är väldigt bra kvalitet på deras kurser och det finns inte resurser inom revisionsbyrån för att ge en lika bra utbildning som de externa. I och med att revisionsbyrån är liten har alla medarbetare kontakt med alla, och revisorsassistenten får möjlighet till externa nätverk genom externa kurser.

Vidare är det svårt att tala om mentorskap, då Revisionsbyrå F har få revisorer, men revisorsassistenten har en person som denne arbetar ihop med hela tiden, vilket hade kunnat liknas vid mentorskap. Det är alltså inget uttalat mentorskap, utan mer att det är så det har blivit i och med att det är få medarbetare. Efter uppdrag får revisorsassistenten feedback på sin prestation, saker att tänka på till nästa gång. Det finns ett årligt avstämningsmöte med verksamhetschefen där de går igenom hur långt revisorsassistenten har kommit i utbildningsplanen, vilka som kommer närmast och hur arbetet framöver ska läggas upp för att maximera lärandet. Sedan anpassas uppdrag och utbildning väldigt mycket efter individen – det blir skräddarsytt automatiskt då de är få revisorer. Uppdragen fördelas beroende på hur mycket revisorsassistenten har lärt sig och kan, och även vilken typ av uppdrag revisorsassistenten klarar av. Utbildningarna anpassas mycket efter vad som känns bäst för stunden, med andra ord de det finns tid för och är relevanta för kommande uppdrag. Revisionsbyrå F har ännu inte haft en revisorsassistent skriva ett auktorisationsprov sedan implementeringen av utbildningsplanen så finns ingen process om förberedelse inför provet, men förberedelsekursen på FAR var på tal. Revisorsassistenten får ta den tid denne behöver för att lära sig, och Revisionsbyrå F är väldigt måna om att fixa vad som revisorsassistenten än behöver. Revisionsteamet har ett möte en gång i månaden där valfria ämnen kan diskuteras. Hela revisionsbyrån har möte varje vecka med mer allmän information, nyheter och gäller inte enbart revision. After

work förekommer inte, men säsongsfester gör och sedan strategidagar där medarbetarna åker iväg i tre dagar och har workshops. Kundbasen på Revisionsbyrå F består främst av små kunder som redovisar enligt K2.

I utbildningsplanen från Revisionsbyrå F framgår det att kompetensen av handledaren till revisorsassistenten säkerställs genom att denne är en kvalificerad revisor, och engagemanget följs upp genom kontroll av utvärderingsdokument. Vidare uppmuntras det att medarbetarna delta i både externa och interna utbildningsarrangemang, samt att Revisionsbyrå F prenumererar på olika nyhetsbrev för att hålla medarbetarna uppdaterade. Sist har Revisionsbyrå F ett samarbete med experter inom skatt, lön, moms samt revision som finns tillgängliga för avstämningar, någonting som de yngre medarbetarna uppmuntras att delta i.

6.7 Revisionsbyrå G

Revisionsbyrå G kunde inte utge någon godkännandegrad, men kommenterade att det var många som fick skriva provet mer än en gång. Den som blev intervjuad var en auktoriserad revisor som var en av de tre grundarna. Revisionsbyrå G ställer inga krav på att medarbetarna ska bli auktoriserade, utan att alla behövs på något sätt ändå. Revisionsbyrå G introducerar en nyanställd till yrket genom att ge dem en fadder. Denna fadder har kanske arbetat ett par år så denne har koll på hur arbetet går till. Denna fadder lotsar in den nyanställde i arbetet och i teams genom att arbeta ihop. Revisionsbyrå G vill gärna att revisorsassistenten börjar med att arbeta mycket på kontoret och inte vara ute hos kunder, för att det ger en bättre trygghetskänsla för revisorsassistenten då de inte behöver känna sig lika utsatta som i situationer med kunder. Revisionsbyrå G anpassar introduktionen lite efter om den nyanställde kommer direkt från skolan eller har arbetat några år. Skulle exempelvis den nyanställde komma direkt från skolan finns det ett kompendium som förklarar processer och de olika stegen i inlärningsprocessen, som att först gå jämte faddern för att sedan revidera ett mindre företag med hjälp av faddern. Revisorsassistenten utför mycket upprepande uppgifter i början, och gör en hel revision från början till slut, med stöd i processen tills revisorsassistenten är självgående. Revisorsassistenten får arbeta med alla möjliga kunder, och om de arbetar i grupp eller ensamma beror på kundens storlek. Revisionsbyrå G följer utbildningsmatrisen från FAR,

med ett baspaket på kurser som är obligatoriska. Vill revisorsassistenten sedan ta fler kurser får denne lov att göra det. En nyanställd går cirka tre, fyra kurser per år som varar en till två dagar var. Revisionsbyrå G har även interna utbildningar där de tar in gästföreläsare i aktuella ämnen, en gång per år hålls det i föredrag om nyheter, vad som hänt på marknaden och så vidare. Sedan har Revisionsbyrå G även möten där, exempelvis, en revisorsassistent kan efterfråga om att gå igenom ett visst ämne. Revisionsbyrå G har ingen kvalitetskontroll på de interna utbildarna, men menar på att medarbetarna vet vilka som är duktiga på vad och att de bör föreläsa om de ämnena. Revisorsassistenten får löpande avstämning under uppdrag där denne får uppföljning på i princip allting. Ett par gånger varje år får revisorsassistenten stämma av med respondenten om utbildningarna som ska tas under året, och vilka utbildningar det blir är individuellt och bestäms genom en dialog. Revisionsbyrå G frågar inte när revisorsassistenten vill ta auktorisationsprovet, utan denne kan anpassa det själv efter driv och livssituation med exempelvis familj och barn. Några år efter anställning görs ett kunskapstest, och studierna inför provet får göras på kvällar och helger, men Revisionsbyrå G bjuder på 20h arbetstid till studier. Det finns mappar för vad tidigare revisorsassistenter har studerat, och studierna kanske får ske ensamma ifall det bara är en revisorsassistent som ska skriva. Inför auktorisationsprovet tas går revisorsassistenten en förberedelsekurs.

När det kommer till nätverk diskuterades det inte mycket kring hur revisionsbyrån hjälper den nyanställde att komma i kontakt med nätverk. Medarbetarna får skapa egna nätverk genom sina kunder och gå med i lokala nätverksgrupper, exempelvis Unga Entreprenörer. Revisionsbyrå G skiljer mycket på teoretisk kunskap och praktisk kunskap, med att bara för att någon skriver ett dåligt auktorisationsprov betyder det inte att den personen är en dålig revisor, och vice versa. Revisionsbyrå G lägger vikt vid samverkan, att alla pratar med och lyssnar på varandra. Utbildningsmiljön på kontoret beskrivs som bra, att Revisionsbyrå G är flexibla och tar utbildningen på allvar. Lunchutbildningar tas upp igen, och att kulturen är välkomnande och det är fritt att gå in till varandra – då medarbetarna sitter i egna rum – och ställa frågor. Kickoffs och after work förekommer mycket, med fördelen att medarbetarna lär känna varandra på ett djupare plan vilket också

bidrar till att det vågas ställas “dumma” frågor. Kundbasen på Revisionsbyrå G är gård från enmanskonsulter till stora bolag.

I utbildningsplanen från Revisionsbyrå G framgår det att revisionsbyråns internutbildning utvärderas och korrigeras efter behov, och att revisorsassistenten får arbeta med samtliga auktoriserade revisorer för att möta olika synsätt och frågeställningar som kan bidra till kompetensutveckling. Revisionsbyrå G prenumererar på olika facktidskrifter och nyhetsbrev, samt har ett samarbete med experter inom skatt och juridik där handledaren uppmuntrar revisorsassistenten att delta i den kontinuerliga dialogen med dessa experter.

6.8 Revisionsbyrå H

Revisionsbyrå H senaste revisor som blev auktoriserad var i januari, personen innan dess var många år sedan. Den som blev intervjuad var en auktoriserad revisor som även är kontorschef. Revisionsbyrå H introducerar en nyanställd till yrket genom att låta dem ta sig an kombi-uppdrag, det vill säga arbeta både med bokslut och revision. Revisionsbyrå H ser en stor fördel med detta, då den nyanställda får förståelse hur det är att arbeta med bokslut och vart riskerna i en revision finns. Revisionsbyrå H har således mycket *learn by doing*, att lära genom jobbet och att arbeta med de som är mer erfarna. Revisorsassistenten släpps således snabbt och får testa sig fram och ställa frågor vid problem, då de arbetar själva. Den nyanställda får även ganska snabbt åka iväg på Revision 1 hos FAR för att få grunden i vad en revision är. Utöver det har Revisionsbyrå H en internutbildning där revisorsassistenten får lära sig om revisionsbyrån, systemen, hur det fungerar och om revisionsbyråns kunder. Den nyanställda blir tilldelad en mentor som är en auktoriserad revisor. Denne mentor har löpande uppföljning med revisorsassistenten efter uppdrag, och har sedan minst två formella uppföljningstillfällen per år. Det sker två utvecklingssamtal per år, ett på våren och ett på hösten, där kontorschefen och revisorsassistenten går igenom utbildningsplaner och annat som kan behöva diskuteras. Vilka uppdrag den nyanställda får kan anpassas efter förkunskaper och behov. På liknande sätt använder Revisionsbyrå H utbildningsstegen från FAR, ser vad det finns för krav och utbildningar, och plockar sedan delar utefter vad revisorsassistenten har för förkunskaper och behov. Varje utbildningssteg är således skräddarsydd. Revisorsassistenten får sedan ca åtta till tio dagar per höst att åka iväg på

utbildningar. Revisionsbyrå H erbjuder även interna utbildningar och interna utbildningsdagar. De två auktoriserade revisorer som lär ut har kompetensen att göra det på grund av deras långa erfarenheter. Sedan anordnar Revisionsbyrå H interna kurser i samarbete med en annan lokal revisionsbyrå, och tar in externa föreläsare vid behov. Då det bara var kontorschefen som har tagit auktorisationsprovet på en längre tid kunde hon enbart berätta om sin egen förberedelse inför auktorisationsprovet. Mentorn kopplades in och diskuterade kring vad kontorschefen saknade behövde studera mer på. Det var mycket självstudier, då Revisionsbyrå H inte avsätter arbetstid till studier, men en del av studierna kunde ske på arbetstid när det fanns tillfälle. Kontorschefen fick inte något studiematerial från tidigare skrivare, men kommer lämna över sitt eget material till nästa. Sedan tas FARs förberedelsekurs.

Revisionsbyrå H har kontakt med en annan lokal revisionsbyrå och ett par redovisningskonsulter som bjuds in till skatteträffar. Detta ger revisorsassistenten tillgång till ett nätverk utanför sin revisionsbyrå. Det finns även lokala nätverksträffar, exempelvis seminarier och frukostar med lokala banker. Sedan har Revisionsbyrå H ett utbyte med en annan revisionsbyrå gällande rutiner, digitalisering och annat för som bygger upp en revisionsbyrå. Revisionsbyrå H beskriver kulturen som högt i tak, alla kontorsdörrar är öppna och det finns inga dumma frågor. Vid frågor ges svaret med mycket bakgrundsinformation om varför saker och ting är som de är och hur de hänger ihop. Alla medarbetare har ett eget kontor, med tillgång till konferensrum om de behöver sitta tillsammans. Det finns tillgång till nyhetsbrev, tidningar och det finns onlineutbildningstillgångar. Normalt sett, innan pandemin, hade alla frukost tillsammans där det alltid kom upp frågor och diskussioner. Det förekommer lunchutbildningar, det finns en skattedag, och revisionsgruppen träffas varannan månad för att gå igenom olika ämnen och dela tips. Varje år hålls det i konferenser, kickoffs och det sker after work då och då. Företagsfester arrangeras inte. Kundbasen består främst av fåmansbolag och K2-bolag, vilket är anledningen till att medarbetarna jobbar mycket själva då uppdragen inte är särskilt stora.

I utbildningsplanen för Revisionsbyrå H framgår det att välrenommerade utbildningsanordnare utöver FAR anlitas, exempelvis Skattehuset, Tholin & Larsson, och BG Institute. Mentorns engagemang kontrolleras och de interna utbildningarna utvärderas. Samtliga medarbetare uppmuntras att löpande delta i utbildningar, och Revisionsbyrå H har ett samarbete med experter inom skatt och juridik. Medarbetarna uppmuntras att ha en löpande dialog med dessa och involvera yngre medarbetare. Samtliga medarbetare har tillgång till FAR Online och annat informationsmaterial, som skattenyheter från BL Info och momsnyheter från Tholin & Larsson.

7. Analys

I detta kapitel analyseras resultatet och kopplas tillbaka det till den teoretiska referensramen. Inledningsvis diskuteras de identifierade förutsättningar, som mynnar ut i en tabell vilket ger en överskådlig bild av vilka förutsättningar som är identifierade och vilka revisionsbyråer som har dem. I nästa avsnitt diskuteras det kring hur dessa förutsättningar skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer.

7.1 Identifierade förutsättningar

Detta avsnitt är uppbyggt på samma sätt som den teoretiska referensramen, med undantag för ett nytt område. Respektive område hanteras var för sig och analyserar resultatet, de tillhörande utbildningsplaner och analysen understöds med citat från intervjuerna.

7.1.1 Byråkompetens

Hur revisionsbyråer arbetar för att säkerställa byråkompetens skiljer sig åt, men det kan brytas ner i fyra förutsättningar – *externa kurser*, *feedback(uppåt)*, *byråkompetens*, *experter* – som presenteras nedan.

Ett sätt för revisionsbyråer att säkerställa utbildares kompetens är genom att använda *externa kurser*. Det mest vanliga är att nyttja FAR, men det finns andra välrenommerade utbildningsanordnare, exempelvis Blendow. Utöver externa kurser kan det även ingå extern utbildning och onlineutbildningstillgångar i förutsättningen *externa kurser*. Revisionsbyrå F beskriver upplägget på FARs kurser som att det var föreläsningar och uppgifter som arbetades med i grupp. Detta tillvägagångssätt inkorporerar både SEKI-modellen och *Action Learning*. SEKI-modellen genom Externalisering, då lärarna uttryckligen delger kunskap genom föreläsningar, och *Action Learning* genom att revisorsassistenter får praktiskt arbeta med det som lärs ut. Onlineutbildningstillgångar är det Revisionsbyrå H som tar upp, men det beskrivs inte hur dessa genomförs utöver att de tittas på. Detta kopplas som ovan till SEKI-modellens Externalisering, men det finns ingen grund att koppla den till *Action Learning*. Externa kurser är en bra lösning när revisionsbyrån inte innehar den kompetens som behövs för att lära ut.

Ett sätt för revisionsbyråer att säkerställa byråkompetens är att använda *feedback* (uppåt). Gustafsson (2004) anser att utvecklingssamtal kan användas för att undersöka om revisionsbyråers utbildare har kompetens som är på en acceptabel nivå. Revisionsbyrå B, C, D och E använder uppåtriktad feedback. Exempelvis använder Revisionsbyrå C utvärdering från kursdeltagare för att få feedback på utbildningen. Nedan beskrivs ett citat om uppåtriktad feedback.

Det är ju inte bara vi som leder byrån och de auktoriserade som utvärderar de nya, utan vi har ju utvärdering på andra hållet också. Det är vi väldigt nogga med. För i och med att våra assistenter jobbar med alla auktoriserade vill vi också utvärdera hur dem upplever feedback, upplärning, och ordning och reda i uppdragen. Så vi fångar från båda hållen. Vi kan rätta till det från båda håll om vi ser att något inte funkar. (Företagsledare, Revisionsbyrå E)

Revisionsbyrå E ovan förklarar vikten av uppåtriktad feedback. För att kunna se till att revisorsassistenter trivs och får det de behöver för att utveckla sin kompetens krävs det att de får möjlighet att lämna feedback till revisionsbyrån. Enligt Naucér och Nordman (2011) är feedback en strategi för kompetensutveckling, och detta kan ses användas hos revisionsbyråerna.

Den förutsättningen som innehåller flest nyckelord är *byråkompetens*. Definitionen av byråkompetens enligt Revisorsinspektionen (2020a) är att utbildningen genomförs med rätt kompetens för uppgiften. Den första förutsättningen i detta avsnitt avser *externa kurser*, detta stycke avser interna kurser och utbildningar. En revisionsbyrå kan höja och säkerställa kompetens på interna utbildningar genom att hyra in föreläsare från välrenommerade utbildningsanordnare alternativt hyra in specialister, låta de mest erfarna revisorerna hålla i utbildningarna, jämföra de interna utbildarnas kompetens med de från andra revisionsbyråer samt genom att ha en tydlig kursplan. Även uppåtriktad feedback, som hanterades i föregående stycke, kan användas för att genomföra kvalitetskontroller. Osagie m.fl. (2017) antyder att det är viktigt att veta hur kompetens hos personen som lär ut kan säkerställas, och ovan är fyra exempel på hur detta görs i praktiken. Samtliga revisionsbyråer förutom Revisionsbyrå A har någon typ av implementering av ovan exempel, vilket tyder på att det är viktigt med kompetenta utbildare. Gällande

Revisionsbyrå A framkom det inte i intervjun hur byråkompetens säkerställs, men det framgår i utbildningsplanen att det finns en avdelning för Learning & Development vars uppgift är att säkerställa uppfyllandet av utbildningsmål och kvalitetskrav. Då säkerställandet av utbildares och revisionsbyråers kompetens att lära ut är en faktor som tas upp mycket.

Ett sista inslag till området Byråkompetens är tillgången till *experter* inom revisionsbyråer. Medan experter kan räknas som interna föreläsare som ligger under förutsättningen *byråkompetens* är detta avskilt för att om någon är expert på ett område betyder det inte att denne person måste lära ut. Dock kan det fortfarande bli aktuellt med experter som lär ut, och att ha experter inom revisionsbyrån kan innebära andra utbildningsmoment av informell art. Revisionsbyrå D, som har experter inom olika områden, beskrev att det är mycket lättare att lyfta på luren och ringa en intern specialist vid frågor, vilket kan kopplas till internt nätverkande.

7.1.2 Individuell anpassning

Individuell anpassning är ett viktigt område för kompetensutveckling (Nauc ler & Nordman, 2001; Yeatman & Hewitt, 2020) och inkluderar flera lärandeteorier (Moreno & Mayer, 2007; Nonaka, 1994). Individuell anpassning är ett område där fokuset ligger på att utbildningsplanen anpassas efter medarbetarnas förkunskaper (Revisorsinspektionen, 2020a). Området kan delas upp i sju förutsättningar, nämligen *individuell anpassning*, *feedback*, *mentorskap*, *platsfördelning*, *uppdragsfördelning*, *arbetsfördelning* samt *målsättning*. Dessa redogörs nedan.

Individuell anpassning  r den första förutsättningen under Individuell anpassning som bidrar till kompetensutveckling. Denna förutsättning handlar om anpassning av utbildning utefter revisorsassistentens förkunskaper, behov och önskemål, vilket överensstämmer med Moreno och Mayers (2007) *Pacing Principle* som anger att revisorsassistenter lär sig bättre när de f r välja ordning och fart på utbildningen. Hur mycket en utbildning kan anpassas efter önskemål skiljer sig åt mellan revisionsbyråer, till exempel från att det  r styrt och bestämt hos Revisionsbyrå B, till att varje utbildningsplan  r skräddarsydd hos Revisionsbyrå F, H och G. Revisionsbyrå F, H och

G använder FARs utbildningsstege eller utbildningsmatris som grund för att sedan välja ut delar utefter individens förkunskaper och behov. Även om användandet av individuell anpassning inte tas upp i litteraturgenomgången visar empirin tillräckligt mycket för att tolka och förstå vikten av *individuell anpassning*.

Feedback är sådant som revisorsassistenter får från utvärdering, avstämning och utvecklingssamtal. Utvärderingar är ett användbart verktyg som kan leda till kompetensutveckling (Naucmér & Nordman, 2011). Detta kan innebära både formella och informella tillfällen. Exempel på formella tillfällen är Revisionsbyrå E, som har avstämningsmöte tre gånger inom det första året vid en nyanställning, där det tas upp var revisorsassistenten ligger till kunskapsmässigt, utbildningsmässigt och har en utvecklingsstege som underlag till diskussionen. Exempel på informella tillfällen har Revisionsbyrå H som beskriver att den revisor som leder uppdrag är duktig på att ta sig tiden att gå igenom med revisorsassistenten om vad som var bra och mindre bra efter uppdraget. Feedback är en väsentlig del i lärandeprocessen (Hattie & Timperley, 2007; Norcini, 2010; Yeatman & Hewitt, 2020) och resultatet kan kopplas tillbaka till Moreno och Mayers (2007) *Feedback Principle*. Dock säger *Feedback Principle* att lärandet maximeras när revisorsassistenten får veta *varför* ett svar var rätt eller fel, istället bara för *att* det var rätt eller fel. Här kan Revisionsbyrå H bidra med ett exempel i praktiken, då den intervjuade beskriver att när hon gick till en revisor med en fråga gick hon därifrån med tre utskrifter med bakgrundsinformation om varför vissa saker hänger ihop som de gör. *Feedback* kan således ses som en väsentlig del i revisorsassistentens kompetensutveckling.

Jaffer m.fl (2010) beskriver i sin artikel att *mentorskap* kan innebära fler saker som social support och främjande av revisorsassistenters kompetens- och karriärutveckling. Syftet med en mentor är att ge revisorsassistenten den support som behövs för att bättre kunna utföra yrket och erhålla kunskap, men hur detta ser ut i praktiken är olika mellan revisionsbyråerna. Samtliga revisionsbyråer nyttjar någon variant av mentorskap. En mentor kan kallas ett flertal olika saker såsom handledare, coach, *buddy* eller *counselor*, och innebörden av dessa kan också skilja sig åt. Till exempel har Revisionsbyrå A en mer

distanserad mentor på en annan ort, Revisionsbyrå B har en *buddy* som agerar mer som kompis och en *counselor* som har några avstämningar per år, samt Revisionsbyrå E har både en handledare och mentor som revisorsassistenter arbetar nära med där mentorn mer hade rollen av en utbildare. Syftet med mentorskapet skiljer sig således åt, men mentorn ska på något sätt vara en förebild som hjälper revisorsassistenten att utveckla sin kompetens. Detta finner teoretisk grund i Moreno och Mayers (2007) lärandeteori, mer specifikt *Guided Activity Principle*, som anger att studenter lär sig bättre när de får interagera med en mentor. Som beskrivs av bland annat Ramar m.fl. (2016) är ett sådant engagerat lärande mycket effektivt för inläring hos revisorsassistenten.

Platsfördelning är den fjärde förutsättningen under Individuell anpassning som bidrar till kompetensutveckling. Gibson (2004) tar upp att den fysiska arbetsplatsen kan påverka social dynamik och arbetsmiljö, och därmed revisorsassistenters kompetensutveckling. Nauclér och Nordman (2011) tar upp hur strategisk placering på kontoret kan bidra till utökning av revisorsassistenters nätverk. Platsfördelning återfinns hos alla revisionsbyråer, men hur de används och varför kan skilja sig åt. Exempelvis hos Revisionsbyrå E är medarbetarna strategiskt placerade i en "fyrklöver," som förklaras i citatet nedan.

Om vi då verkligen ska ner på nitty gritty-nivå, så sitter assistenterna i fyrklöver i öppna kontorslandskap. De här två som började i januari hos oss, de sitter med skrivbordet mittemot varandra och de andra två skrivborden bredvid är deras handledare som sitter där. [...] De första uppdragen har de gjort tillsammans med sina handledare, så det är egentligen handledarens uppdrag, granskningsuppdrag som de har varit med på och tittat, och sen har de fått ett eget, då har de suttit bredvid handledaren så man har kunnat ställa frågor hela tiden. (Företagsledare, Revisionsbyrå E)

Revisionsbyrå E förklarar således, utifrån ovan citat, att "fyrklöver" är formationen av fyra skrivbord där två revisorsassistenter sitter mittemot varandra, med varsin handledare på sidorna. Fördelen med detta är att det alltid var möjligt att ställa frågor, både till sin handledare och till en annan revisorsassistent på samma nivå. Detta kan kopplas till *Guided Activity Principle* av Moreno och Mayer (2007), då revisorsassistenter får interagera med sina handledare och få hjälp vid behov. Det kan också kopplas till Nauclér

och Nordman (2011) som beskriver att revisorsassistenter kan delvis ta hjälp av andra på samma nivå, delvis få med hjälp av andra på en högre nivå, för att utveckla sin kompetens. Ett alternativ till ovan är kontorslandskap med fri placering och möjlighet att sitta i rum, som exempelvis Revisionsbyrå B har. Fler exempel är egna kontor med möjlighet till att sitta tillsammans, landskap med platsfördelning efter grupper, samt par-kontor. Medan några revisionsbyråer inte lägger stor vikt vid platsfördelning har de flesta revisionsbyråer någon baktanke om platsfördelningen på kontoret och hur detta kan bidra till exempelvis nätverkande och kultur, som tas upp i 7.1.3 respektive 7.1.4.

Uppdragsfördelning tas upp hos nästan alla revisionsbyråer som ett sätt att öka kompetens. Uppdragsfördelning beskrivs av Naucér och Nordman (2011) som en av strategierna och insatserna som ingår i kompetensutveckling. Vad uppdragsfördelning innebär i praktiken, utifrån resultatet, är att revisorsassistenter får olika uppdrag beroende på dennes kompetens, mål, och vilja. Revisorsassistenter får, exempelvis som hos Revisionsbyrå F, gå från små och interna uppdrag till att börja ta sig an större kunder efter ett och ett halvt år. Uppdragsfördelning kan vara väldigt viktigt för revisorsassistentens kompetensutveckling, som beskrivs i citatet nedan.

Och sen också att man får möjlighet att komma med olika uppdrag, stora eller små, olika branscher, så man får en bredd inför provet. För vi har ju upplevt det, att ju större bredd man har, eller ju fler olika kunder man arbetar med, desto större fördel har man när man ska plugga. (Gruppchef, Revisionsbyrå B)

Revisionsbyrå B understryker således nyttan av uppdragsfördelning ovan genom att det underlättar inför provet och bidrar även till revisorsassistentens kompetensutveckling. Revisionsbyrå D tar också upp och diskuterar uppdragsfördelning på liknande sätt som citatet ovan, och låter inte revisorsassistenten skriva auktorisationsprovet utan att först få en bredare erfarenhet. Här bör det nämnas att en *bred kundbas*, som tas upp under Resurser i avsnitt 7.1.3, kan påverka uppdragsfördelning. Har en revisionsbyrå inte förutsättningen *bred kundbas* kan det vara svårare för revisorsassistentens att få en bredare uppdragsfördelning, då det inte finns ett lika stort utbud av branscher eller företagsstorlekar att exponeras mot.

Arbetsfördelning är ungefär samma sak som uppdragsfördelning, men på en mindre skala. *Arbetsfördelning* handlar om möjligheten att arbeta ensam eller i grupp, vilka arbetsuppgifter som revisorsassistenter får göra och möjligheten att arbeta med olika kollegor. Att få möjlighet att jobba mer kollegor med samma eller mer kompetens kan bidra till kompetensutveckling (Naucér & Nordman, 2011). Uppdragsfördelning handlar således om vilka uppdrag revisorsassistenter får ta, medan arbetsfördelning handlar om vilka uppgifter inom uppdraget som revisorsassistenter får ta. *Arbetsfördelning* finns hos samtliga revisionsbyråer. Att få arbeta med olika typer av arbetsuppgifter kan kopplas till *Action Learning*, speciellt då lärandeteorin tar upp grupparbete. Revisionsbyrå A, B, D, och H nämner specifikt lärandeteorin, om än med andra namn som exempelvis *learning by doing* eller *training on the job*, vilket visar på dess relevans. Ett flertal revisionsbyråer diskuterar arbetsfördelningen med att antingen arbeta ensam med att revidera ett helt mindre bolag och få en helhetsbild, eller att arbeta i grupp med en större kund med att revidera enbart en post och bli specialist på det. Ett par revisionsbyråer, exempelvis Revisionsbyrå D, använder en mer styrd progression av arbetsfördelning.

Arbetsuppgifterna följer ganska mycket våra professionella nivåer. Och där finns ju en tänkt trappa på hur man ska vandra. Vi säger att man är [junior] associate år ett, [junior] associate år två, sen blir man förhoppningsvis senior [associate], sen är man senior etta, senior tvåa. Och sålänge man vandrar vidare där så vandrar man vidare i arbetsuppgifterna också. Så jag skulle vilja säga att arbetsuppgifterna följer den professionella utvecklingen hos respektive medarbetare. (Director, Revisionsbyrå D)

Genom upplägget som Revisionsbyrå D berättar om ovan anpassas arbetsuppgifter efter revisorsassistentens nivå och kompetens. Även om anpassningen inte är baserad på önskemål är det fortfarande en typ av individuell anpassning, bara en mer strukturerad och planerad sådan.

Målsättning är en strategi som tas upp av Revisionsbyrå A, B, D och E när kompetensutveckling diskuteras. I sin artikel om mentorskap beskriver Jaffer m.fl. (2010) att revisorsassistenter gärna vill ha tydliga mål, vilket kan tydligt kopplas till revisionsbyråernas val att använda målsättning. Hur målsättning används skiljer sig åt, från att vara en dialog med valfria målsättningar, till mer styrda som exempelvis hos

Revisionsbyrå B. Även om det är styrt och inte anpassat efter individuella önskemål väljs fortfarande Revisionsbyrå B att identifiera målsättning, då syftet är att ge revisorsassistenten ett mål att sträva efter och målet anpassas efter dennes rank istället för önskemål. Målsättning kan således vara både fixerad efter nivå eller efter önskemål.

7.1.3 Resurser

Resurser är ett större område som innehåller åtta förutsättningar som bidrar till kompetensutveckling. Dessa är *bred kundbas, databas, externa resurser, internt program, intern utbildning, introduktionsprocess, kapital samt nätverk*. Dessa diskuteras nedan.

Internt program är en förutsättning som används av alla stora revisionsbyråer samt Revisionsbyrå E. *Internt program* kan även betyda en utbildningstrappa eller utbildningsprogram som revisorsassistenter följer med syfte att utveckla deras kompetens. Ett sådant upplägg kan vara anpassningsbart i varierande grad, exempelvis Revisionsbyrå B där det inte finns mycket utrymme för individuella önskemål. En utbildningsmatris kan således, beroende på hur anpassningsbar den är, även placeras under Individuell Anpassning. En sådan utbildningsmatris kan ge struktur i revisorsassistenters utbildning, och ett flertal revisionsbyråer nyttjar en utbildningsmatris som underlag vid uppföljningsmöten. En utbildningsmatris, anpassningsbar eller ej, kan anses som en resurs då det är ett viktigt verktyg revisionsbyrån tagit fram och utvecklat med syfte att underlätta utbildningen av nyanställda. Att ha någon variant av system, program eller matris att följa är standard bland revisionsbyråer, då det är ett praktiskt verktyg att använda vid planering, utförande och uppföljning av revisorsassistenters utbildning.

Intern utbildning är sådana utbildningstillfällen som går utöver utbildningsprogrammet. Sådana insatser kan vara interna kurser, veckoutbildningar, strategidagar och byrå- och avdelningsmöten. Avdelningsmöten och personalträffar kan bidra till kompetensutveckling (Dall'Alba & Sandberg, 2006; Granberg, 2009). Sådana utbildningar är ämnade för alla medarbetare på revisionsbyrån och är därför inte begränsat till enbart revisorsassistenter. Flera revisionsbyråer har nämligen extra interna

utbildningsinsatser, men inte alla. Genom interna utbildningstillfällen ökas kunskapen hos medarbetarna, och kunskap är en revisionsbyrås viktigaste tillgång, som förklaras av Revisionsbyrå D. Utbildningar är således en resurs som är väsentlig en del i att bevara och utveckla kunskap.

Introduktionsprocess är en förutsättning som även kan benämnas som introduktionsutbildning eller introduktionskurs och är en process revisionsbyråer kan använda för att påbörja revisorsassistenters kompetensutveckling. Revisionsbyrå E låter nyanställda sitta i ungefär en och en halv till två veckor tillsammans med en handledare och gå igenom vad revision innebär, medan Revisionsbyrå C låter de nyanställda gå en introduktionskurs. Nyttan av en introduktionsprocess kan styrkas av Moreno och Mayers (2007) *Guided Activity Principle* om att revisorsassistenter lär sig bättre när de får hjälp och någon att interagera med istället för att bara följa instruktioner. Revisionsbyrå B skickar i normalfallet nyanställda på en tvådagarskurs i redovisning, sen en vecka utomlands för övergripande metodik inom revision, och sen har det intervjuade kontoret en till introduktionskurs på en annan ort som revisorsassistenten åker på. Hur introduktionsprocessen ser ut kan således skilja sig åt väldigt mycket, men alla syftar till att ge revisorsassistenten en första förståelse för revision i praktiken. Detta kan direkt kopplas till Moreno och Mayers (2007) *Pre-training Principle*, att studenter lär sig bättre i en utbildningsmiljö när de har förkunskaper inom området som lärs ut.

Vi har ju ett onboarding-program som vi utgår från. Man förväntas sig inte så mycket av de som kommer direkt från skolan, utan det är lite två olika världar, så de första månaderna, de två första månaderna får man ta det lite efterhand. (Auktoriserad revisor, Revisionsbyrå C)

Att revisorsassistenten har en examen från universitet eller högskola hade kunnat ses som tillräcklig förkunskap, men det måste inte vara fallet, som citatet ovan belyser. Som Revisionsbyrå C belyser är gapet mellan teori och praktik tillräckligt stort för att nyanställda behöver en introduktionsprocess för att komma in i yrket. Introduktionskurser kan även inkludera praktiska inlärningsmoment, som Revisionsbyrå B tillämpar, med kommentaren att det är då förståelsen för revision börjar komma fram. Detta stödjer teorin om att *Action Learning* är en relevant lärandeteori när det kommer till revisionsyrket.

Externa kurser är en ytterligare typ av utbildning som bidrar till kompetensutveckling. Externa kurser är sådana tillfällen då tyst kunskap blir explicit, uttalad, och faller därför väl in på Nonakas (1994) SEKI-modell på Externalisering. Det är främst FAR som anordnar externa kurser, men det finns även andra välrenommerade utbildningsanordnare. Ett exempel är BG Institute som är en privat utbildningsaktör som ligger i framkant när det gäller kompetensutveckling, och är främst inriktat mot juridik (BG Institute, 2021). Varför en revisionsbyrå väljer att anlita en extern utbildningsanordnare kan variera, men utifrån intervjuerna beror det främst på bristen av tillgången av resurser i tid, kapital och kunskap. En revisionsbyrå kan inneha mycket kompetens och kunskap, men ändå behöva anlita externa föreläsare för att få expertkunskap inom ett visst område, exempelvis skatt. Detta kan knytas till Byråkompetens, då revisionsbyrån säkerställer att utbildningarna genomförs av utbildare som har rätt kompetens för uppgiften.

En annan aspekt kopplat till Resurser som bidrar till kompetensutveckling är *nätverk* (Lefebvre m.fl, 2016). Det gäller främst internt nätverkande inom revisionsbyrån genom interna kurser och utbildningar, men nätverkande kan även ske genom externa kurser och exempelvis branschdagar. Enligt Black m.fl. (1999) kan nätverkande bidra till att en revisorsassistent hittar en informell mentor, men ingen revisionsbyrå tar upp någonting som kan stödja denna teori. En informell mentor genom nätverkande kan således inte bestyrkas av studien. Däremot beskrivs det från empirin att interna utbildningar kan leda till kontaktskapande, vilket senare kunde vara till hjälp vid arbete eller studier. Revisionsbyråer har ofta bara en revisorsassistent som skulle skriva provet åt gången, vilket leder till mycket ensamt studerande. Här tar respondenterna upp nätverkande genom interna utbildningar, då revisorsassistenter kan ta hjälp av utbildare och revisorsassistenter inom samma revisionsbyrå men på annan ort för att ha någon att studera med. Även arbetet kan underlättas, någonting som förklaras av citatet nedan.

Nätverk är mycket kopplat till dessa kurserna. Det är därför dem [revisionsbyrån] gärna vill att man åker iväg och ses för att man ska hålla igång med dem som är i samma ålder, samma årskull och nyttja varandras kvalitéer och nyttja varandra i

olika uppdrag. Vissa uppdrag som vi har här, de har dotterbolag uppe i Stockholm, på så sätt måste man se till att man har någon där uppe. (Auktoriserad revisor, Revisionsbyrå A)

Att revisorsassistenten får gå på kurser kan således leda till kompetensutveckling genom ett utökat nätverk, enligt Revisionsbyrå A. Nästan alla revisionsbyråer anordnar eller deltar därutöver i nätverksträffar, där medarbetarna får träffa nya kontakter. Ett flertal revisionsbyråer har dessutom branschdagar och trycker på vikten av nätverk genom kurser, interna som externa.

När det handlar om nätverkande med branschkollegor så har vi sett att utbildningarna som sker tillsammans med kollegor från andra företag är faktiskt ganska bra. För där bildas det naturliga nätverk. Det är en medarbetare hos oss som skrev provet förr-förra året och blev auktoriserad revisor. [...] Hon hade ett personligt nätverk vilket gjorde att en av hennes buddisar från [Revisionsbyrå B], som skulle skriva samtidigt, de två studerade tillsammans. De satt väldigt mycket på vårt kontor och hjälptes åt, och är ganska säkra att de fick hjälp från medarbetare från [Revisionsbyrå B], seniora, och jag vet att de fick hjälp av våra seniora medarbetare. (Företagsledare, Revisionsbyrå E)

Utifrån ovan citat, en från en stor revisionsbyrå (A) och en från en mindre revisionsbyrå (E), kan nätverk användas olika. I citatet från Revisionsbyrå A framgår det att nätverkande kan bidra till ett lättare och bättre genomfört arbete, medan citatet från Revisionsbyrå E syftar främst på nätverkandets fördel i studierna. Båda nyttjanden av nätverkande bidrar till revisorsassistenters kompetensutveckling. Medan en informell mentor inte kan bestyrkas av empirin, visar empirin däremot en annan vinkel – möjligheten att studera i grupp på distans, och möjligheten att knyta kontakter som kan underlätta i arbetet.

En annan identifierad förutsättning för kompetensutveckling som är relaterad till Resurser är användningen av en *databas*, som tas upp av revisionsbyråerna B och D. Revisionsbyrå B tar upp och diskuterar hur revisorsassistenten kan på uppföljningsmötet jämföra sig med andra revisorsassistenter på samma nivå i revisionsbyrån. Nedan är ett citat från Revisionsbyrå B gällande detta system.

När vi har haft våra uppföljningssamtal så går mentorn in i en databas och man skriver feedback. Och så kan man se då, beroende på den här feedbacken, olika pilar och så kan man jämföra sig med hur de andra på samma nivå i revisionsbyrån ligger till. Så kan man se själv. [...] Sen är det ingen tävling såklart, men det är ändå rätt bra att veta för sig själv att 'jag ligger liksom i nivå där jag ska vara, jag följer min utvecklingsplan.' (Kontorschef, Revisionsbyrå B)

Revisionsbyrå B använder således en databas som en sorts uppföljning, feedback och ger revisorsassistenten möjlighet att själv se hur denne ligger till jämfört med andra inom revisionsbyrån. Detta är dock bara ett sätt att använda en databas. Revisionsbyrå B och D använder även en databas för att ha ett större utbud av digitala utbildningar för revisorsassistenten att ta vid behov eller intresse.

Fördelen med att ha digitaliserad kurs gentemot att ha en klassrumsstyrd kurs är att kursen finns tillgängliga för alla. Så om det är så att man går in i databasen och ser att 'ja men det här ämnet tycker jag låter intressant' så är man varmt välkommen till att gå den kursen också. [...] Och då är det betydligt lättare att göra den [utbildningen] på en fyra timmars e-learning än att åka ner någon annanstans i Sverige och spendera två dagar på att gå igenom utbildningen. (Director, Revisionsbyrå D)

Att ha tillgång till en databas kan göra det således lättare för revisorsassistenten att gå fler utbildningar, vilket gör det lättare för denne att utveckla sin kompetens. En databas är därför en resurs en revisionsbyrå kan nyttja för att samla information och utbildningar som revisorsassistenten sedan kan lära sig av i sin egen takt, vilket kan kopplas till Moreno och Mayers (2007) *Pacing Principle*. Medan det bara är två revisionsbyråer som diskuterar användandet av en databas beskrevs det som ett praktiskt verktyg för att bidra till revisorsassistenters kompetensutveckling.

Kapital är en förutsättning som indirekt påverkar de andra förutsättningarna och således revisionsbyråns förmåga att bidra till kompetensutveckling. Revisionsbyrå A berättar om att utbildning och omkostnader kring utbildning kostar, något Revisionsbyrå B även tar upp. Medan kapital inte tas upp som en resurs i vare sig utbildningsplanerna eller den teoretiska referensramen är det fortfarande en viktig faktor att ha i åtanke. Några

revisionsbyråer nämnde självmant kostnaden med att avsätta tid och hålla i utbildningar, vilket är en viktig påminnelse om att alla revisionsbyråer inte har samma förutsättningar när det kommer till att erbjuda utbildningar. Medan kapital egentligen inte är en förutsättning som direkt påverkar revisorsassistenten är det en bakomliggande faktor som påverkar utbudet av utbildningar och andra förutsättningar, och påverkar därför indirekt revisorsassistentens kompetensutveckling.

Den sista förutsättningen inom resurser som är kopplad till kompetensutveckling är *bred kundbas*. Precis som med *kapital* är *kundbas* en indirekt förutsättning. Majoriteten revisionsbyråer uttrycker ambitionen om att ge revisorsassistenter en så bred kundorienterad utbildning som möjligt, delvis för att de ska kunna klara av yrkesutövningen, delvis för att det historiskt sett blir enklare att skriva ett godkänt auktorisationsprov när revisorsassistenter har bredare erfarenhet. Genom att en revisionsbyrå har en större och bredare kundbas inom olika branscher, storlekar och företagsformer kan revisionsbyrån tillföra revisorsassistenten med en bredare erfarenhet genom uppdrags- och arbetsfördelning. *Uppdragsfördelning* och *arbetsfördelning* är förutsättningar som identifieras i Individuell Anpassning.

7.1.4 Utbildningsmiljö

Utbildningsmiljö definieras i den teoretiska referensramen som de sociala, kulturella och vardagliga interaktionerna inom en revisionsbyrå som bidrar till bättre lärande. De två identifierade förutsättningar under detta område är *kultur* och *informell utbildning*.

Kultur är en förutsättning som bidrar till kompetensutveckling och återfinns inom alla revisionsbyråer. Revisionsbyrå G beskriver andan på kontoret som öppen, att det är fritt att gå och fråga vem som helst löpande under arbetsdagen. Likadant gäller det för Revisionsbyrå F där det är ett väldigt nära samarbete mellan medarbetarna, Revisionsbyrå E och C där kulturen är familjär och alla pratar med alla, samt Revisionsbyrå A där det är en platt kultur och alla pratar med alla oavsett rank. Alla dessa exempel ovan bidrar till en bättre och mer öppen lärandekultur där revisorsassistenten alltid har någon att vända sig till vid frågor. Vidare förekommer det aktiviteter som after work och kickoffs i varierande grad bland revisionsbyråerna, som är tillfällen för kunskapsdelning av

informell art (Björk & Hauschildt, 2017). Citatet nedan är ett svar som gavs vid frågan om det förekommer kickoffs, after work eller liknande aktiviteter, som belyser vad en bra kultur kan bidra med.

Ja, herregud. Så mycket som möjligt. [...] After work är mer roligt, där brukar jag säga att det är de yngre som har som uppgift att dra ihop så många som möjligt. [...] Det är bra att lära känna varandra på ett djupt plan för man vågar ställa dumma frågor, så det är en jätteviktig del att man känner sig trygg i sin tillvaro och det gör man genom de sociala aktiviteterna. (Auktoriserad revisor, Revisionsbyrå G).

Utifrån ovan citat framgår det att det är medarbetarna själva som kan dra ihop after work-tillfällen, att det inte måste vara arrangerade evenemang av revisionsbyrån. Däremot är det någonting revisionsbyrån kan uppmuntra till. After work, kickoffs och öppenhet för frågor är inte de enda tillfällena som var en lärandekultur kan märkas, utan flera revisionsbyråer beskriver att det förekommer diskussioner varje dag som pågår genom hela arbetsdagen. Nedan följer ett citat från Revisionsbyrå C.

Det förs en ständig diskussion, hela jobbet är hela tiden en utbildning. [...] För en som inte är intresserad av revision och det här yrket så tror jag det hade varit ganska trist att sitta vid vårt fikabord egentligen. Så det är en vetgirig samling människor, och det är ju hela revisionsbranschen. (Företagsledare, Revisionsbyrå C)

Revisionsbyrå C beskriver arbetet på revisionsbyrån som en ständig utbildning och att medarbetarna ständigt vill erhålla mer kunskap, vilket stärker teorin om att en lärandekultur är viktigt. Kunskapsdelning är en social interaktion mellan medarbetarna och hur detta sker – after work, kickoff, lärandekultur – stämmer överens med Nonakas (1994) SEKI-modell, mer specifikt Externalisering och Internalisering. Den sociala delen i yrket, och att ha en öppen och uppmuntrande attityd på kontoret, är viktigt. Att kunskap förmedlas genom ett flertal informella kanaler hela tiden presenteras som en väsentlig del i utveckling av kompetens. Även sociala events som företagsfester – exempelvis deklaraionsfest, sommarfest, julfest – pratas det positivt om.

Informell utbildning är den andra förutsättningen under Utbildningsmiljö som bidrar till kompetensutveckling. Det kan innefatta kickoffs, kanaler för tips i arbete och uppdrag,

och att ha nyhetsuppdateringar och personalmöten. Informell utbildning kan också ske löpande genom diskussioner och spontana möten med kollegor. Enligt Dall'Alba och Sandberg (2006) samt Granberg (2009) kan informell utbildning innefatta konferenser, självstudier, personalträffar och möten och detta återfinns i empirin. Kunskapsdelning är en väsentlig del i utbildningen, och revisionsbyrån kan påverka detta beroende på hur revisionsbyråns resurser används. Kunskapsluncher är ett sätt för medarbetarna att dela med sig av kunskap eller hyra in en expert för att föreläsa. Revisionsbyrå C och B anordnar kvällsföreläsningar för revisorsassistenter som ska skriva auktorisationsprovet, med möjlighet att önska ett ämne. Kunskapsluncher och föreläsningar är en typ av Externalisering (Nonaka, 1994). Nästan alla revisionsbyråer anordnar kickoffs med utbildningar och tillfällen för kontaktskapande mellan medarbetarna. Intranät kan användas för att gå ut med nyheter, vad som är aktuellt på marknaden och ge de anställda ett forum att dela med sig av tips. En intressant komponent som Revisionsbyrå B tar upp är applicering av lärande vid användning av verktyg, specifikt det digitala revisionsprogrammet. Medan tipsen i verktyget inte används av mer erfarna revisorer som redan har kunskapen läggs det fram som ett enormt stöd för revisorsassistenten i början av anställningen då de kan läsa och lära i sin egen takt efterhand. Lärandedelen vid användningen av verktyget visar på hur både Nonakas (1994) och Moreno och Mayers (2007) lärandeteorier appliceras samtidigt. Nonakas (1994) lärandeteori genom att tyst kunskap blir explicit genom att skrivas ut i verktyget, och Moreno och Mayers (2007) lärandeteori med *Pacing Principle* och *Reflection Principle* då revisorsassistenten får läsa i sin egen takt och ha tid att reflektera över förklaringarna revisionsprogrammet ger. Här kan även *Feedback Principle* kopplas, speciellt då revisionsprogrammet förklarar *varför* saker är rätt, istället för att bara förklara *att* någonting ska göras på ett visst sätt.

7.1.5 Förberedelse inför prov

En aspekt till kompetensutveckling av revisorsassistenter inför auktorisationsprovet som inte tas upp i vare sig utbildningsplanerna eller litteraturgenomgången är studierna och processen inför auktorisationsprovet. Samtliga revisionsbyråer erbjuder någon form av förberedelse, stöd och support i revisorsassistenters studier. Exempel på detta är Revisionsbyrå C, vars revisorsassistenter får lov att lägga 20% av sin arbetstid på studier, och Revisionsbyrå G och B som sätter av ett bestämt antal timmar för studier som revisorsassistenten kan ta ut vid behov. Samtliga revisionsbyråer har dessutom en dialog

med revisorsassistenten om när denne är redo att ta auktorisationsprovet, vilket kan leda till att skrivtillfället skjuts på och utbildningen anpassas ytterligare. En dialog och spärren att ha godkännande från en chef kan innebära att revisorsassistenten får bättre chans att klara sig på auktorisationsprovet, då revisorsassistenten inte släpps iväg för att skriva förrän det finns en rimlig chans att de blir godkända. En sådan spärr kan även vara till fördel för revisionsbyrån, då det blir mindre risk att behöva betala avgiften för auktorisationsprovet fler gånger.

Andra revisionsbyråer tar steget längre där auktoriserade revisorer erbjuder gammalt studiematerial till revisorsassistenterna och revisorsassistenten får göra ett kunskapstest, antingen ett internt sådant eller genom FAR. Revisionsbyrå B erbjuder även utbildningskvällar inför auktorisationsprovet som en egen extra förberedelse. Revisionsbyrå E var särskilt tidigt ute med att förbereda revisorsassistenten inför auktorisationsprovet, då utbildningen börjar styras mot auktorisationsprovet redan två år innan det planeras att tas. Medan det inte bortses från att det är många fler förutsättningar som spelar en roll om huruvida revisorsassistenten blir godkänd på auktorisationsprovet, är support, stöd och förberedelse något som finns hos samtliga revisionsbyråer i någon omfattning, och bör därför tas i beaktning.

Utifrån ovan upplägg identifieras tre nya förutsättningar i ett nytt område. Förutsättningen *stöd för studier* handlar om avsättning av arbetstid till studier. Förutsättningen *support* inkluderar att ha en dialog med revisorsassistenter inför när auktorisationsprovet ska tas, samt att erbjuda revisorsassistenter tidigare studiematerial och studiemallar. Förutsättningen *Förberedelse* inkluderar kunskapstest, förberedelsekurs – både intern och extern – samt andra utbildningstillfällen med syfte att förbereda inför auktorisationsprovet. Dessa förutsättningar är skilda då de innebär en varierande grad av resursavsättning från revisionsbyrån. Exempelvis krävs det mer tid och kapital för en revisionsbyrå att avsätta till en förberedelsekurs än det är att se till att revisorsassistenten får tillgång till tidigare tentanders studiematerial. Då dessa tre förutsättningar inte tas upp i någon annan av de fyra områdena, varken i utbildningsplanerna eller litteraturgenomgången, och kan inte kopplas till dem på ett sätt som är logiskt försvarbart

identifieras således ett nytt område *Förberedelse inför prov*. Medan hela processen från anställning fram till auktorisation kan ses som förberedelse inför provet, är det inte detta *Förberedelse inför prov* avser, utan området och förutsättningarna som faller inom det gäller de specifika moment, justeringar och tillgångar som avsätts till studier perioden innan skrivtillfället.

7.1.6 Identifierade förutsättningar sammanställning

En sammanställning av alla identifierade förutsättningar för en enklare översikt visas nedan i tabell 2. Tabellen visar även vilka revisionsbyråer som har vilka förutsättningar. Några förutsättningar, exempelvis *externa kurser*, finns med i mer än ett område. Förutsättningarna är bara sådana som härrör från analys steg två, som grundas på intervjuerna. Vad som uppkommer i utbildningsplanerna tas således inte med då det kan innehålla information som inte reflekterat vad respondenterna har utgett.

Tabell 2

Identifierade förutsättningar

Förutsättningar	Byrå A	Byrå B	Byrå C	Byrå D	Byrå E	Byrå F	Byrå G	Byrå H
Byråkompetens								
Byråkompetens		X	X	X	X	X	X	X
Experter		X	X	X				
Externa kurser	X	X	X	X	X	X	X	X
Feedback (uppåt)		X	X	X	X			
Individuell anpassning								
Arbetsfördelning	X	X	X	X	X	X	X	X
Feedback	X	X	X	X	X	X	X	X
Individuell anpassning		X	X	X	X	X	X	X
Mentorskap	X	X	X	X	X		X	X
Målsättning	X	X		X	X			
Platsfördelning	X	X	X	X	X	X	X	X
Uppdragsfördelning	X	X	X	X	X	X		X
Resurser								
Bred kundbas	X	X	X	X	X		X	X
Databas		X		X				
Externa kurser	X	X	X	X	X	X	X	X
Internt program	X	X	X	X	X			
Intern utbildning	X	X	X	X	X	X	X	X
Introduktionsprocess		X	X	X	X		X	X
Kapital	X	X		X	X			
Nätverk	X	X	X	X	X	X		X
Utbildningsmiljö								
Informell utbildning	X	X	X	X	X	X	X	X
Kultur	X	X	X	X	X	X	X	X
Förberedelse inför prov								
Förberedelse	X	X	X	X	X	X	X	X
Stöd för studier	X	X	X	X	X		X	
Support	X	X	X	X	X		X	X

7.2 Jämförelse

Detta avsnitt avser att jämföra de stora och små revisionsbyråerna med varandra. Avsnittet struktureras utifrån upplägget i kapitel tre, med byråkompetens som inledning, sen individuell anpassning, resurser och sedan utbildningsmiljö. Sist diskuteras det även det nya området, förberedelse inför prov. Revisionsbyråer A till D är kategoriserade som stora, revisionsbyråer E till H är kategoriserade som små.

7.2.1 Byråkompetens

Förutsättningar som kommer tas under detta avsnitt är *externa kurser, feedback (uppåt), byråkompetens och experter*.

Alla revisionsbyråer använder *externa kurser* i någon form. Utifrån Osagie m.fl. (2017) framgår det att extern utbildning krävs för att höja kompetens och enligt utbildningsplanerna i kapitel tre kan detta göras genom att anlita välrenommerade utbildare. Stora revisionsbyråer använder externa kurser ofta kompletterande till egna interna utbildningar och program. Detta går även att avläsa genom att alla stora revisionsbyråer samt Revisionsbyrå E har *internt program* under Resurser.

En annan förutsättning som har identifierats är *feedback (uppåt)* vilket används för att säkerställa kompetens på den interna utbildningen. Stora revisionsbyråer B, C och D och den mindre revisionsbyrån E använder uppåtriktad feedback för att utvärdera den interna utbildningen och de interna lärarna. *Feedback Principle* (Moreno & Mayer, 2007) är applicerbar genom att revisionsbyrån tillfrågar medarbetare om vad som gick bra och vad som hade kunnat förbättras efter utbildningstillfällena. Revisionsbyrå C och D hade dessutom utvärderingar på dess mentorsfigurer. Det bör dock nämnas att medan respondenterna inte nämnde det under intervjun står det i Revisionsbyrå F, G och Hs utbildningsplaner att utbildningen utvärderas. Överlag använder stora revisionsbyråer *feedback (uppåt)* mer än små revisionsbyråer eftersom de har mer intern utbildning som behöver kontrolleras.

Den sista förutsättningen är *byråkompetens* som diskuterar generellt hur kompetens inom revisionsbyrån säkerställs. För att säkerställa kompetens går det att använda de övriga förutsättningar som nämns under området, som *feedback (uppåt)* och *experter*. Utöver det kan byråkompetens säkerställas genom att till exempel ha ett utbildningsråd som ansvarar för utbildningen, som Revisionsbyrå C har. Förutom Revisionsbyrå A är *byråkompetens* en förutsättning alla revisionsbyråer har, dock tar Revisionsbyrå A upp i utbildningsplanen att det finns en avdelning för lärande som assisterar övriga avdelningar i utbildningar. För att säkerställa kompetens för interna utbildningar går det att hyra in gästföreläsare eller utbildare vilket är något Revisionsbyrå E, G och H gör som stora revisionsbyråer inte gör i samma utsträckning. Revisionsbyråer som inte har utvärdering och ingen typ av kvalitetskontroll på interna utbildare har inte *feedback (uppåt)* ikryssat som förutsättning i tabell 2 (F, G, H). Dock beskriver alla små revisionsbyråer att kompetens kan säkerställas genom att de medarbetare som håller i utbildningar är kvalificerade och erfarna. Det framgår även från utbildningsplanerna att medarbetare hos två stora revisionsbyråer (B, C) lär ut i andra sammanhang, vilket kan ses som bekräftelse på revisionsbyråernas byråkompetens.

Den sista förutsättningen under Byråkompetens är *experter* som avser experter inom revisionsbyråer. Det är endast stora revisionsbyråer (B, C, D) som anger att de har experter inom olika områden på revisionsbyrån och blir därför svårt att göra en jämförelse mellan stora och små revisionsbyråer gällande *experter*.

7.2.2 Individuell anpassning

Det finns sju förutsättningar inom området Individuell anpassning som en revisionsbyrå kan ha för att bidra till utbildning av revisorsassistenter. Dessa förutsättningar är i ordningen *individuell anpassning, feedback, mentorskap, platsfördelning, uppdragsfördelning, arbetsfördelning* samt *målsättning*.

Individuell anpassning är en förutsättning som handlar om att revisionsbyråer anpassar utbildning efter individen. En utgångspunkt i teorin är Moreno och Mayers (2007) *Pacing Principle*, som anger att studenter lär sig bättre när de får välja ordning och fart på

utbildningen. Detta är en förutsättning som skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer. Revisionsbyrå C ger utrymme för den individuella revisorsassistenten att anpassa sin utbildning efter önskemål, utöver ett obligatoriskt grundpaket, då det läggs vikt vid att medarbetarna ska välja sin egen väg. Revisionsbyrå A, B och D har en mer strukturerad utbildningsplan. Revisorsassistenter hos Revisionsbyrå B kan välja tidpunkt för sina kurser men inte vilka kurser som ska tas, men på grund av tidsaspekten kan empirin fortfarande kopplas tillbaka till Moreno och Mayers (2007) *Pacing Principle*, att studenten får själv välja i vilken fart lärandet sker. Revisionsbyrå Ds utbildning är relativt styrt de första fyra åren. Efter de första fyra åren kan revisorsassistenten börja anpassa sin utbildning efter önskemål. Revisionsbyrå A följer en internationell läroplan. I utbildningsplanerna för samtliga stora revisionsbyråer framgår det dock att utbildningen anpassas efter medarbetarnas förkunskaper, vilket uppfyller kravet av individuell anpassning hos RI (Revisorsinspektionen, 2020a). Ovan redogörelse skiljer sig starkt från små revisionsbyråer, som alla har en individuellt anpassad utbildningsplan. Samtliga små revisionsbyråer anpassar utbildningen nästan helt efter individens behov och önskemål, vilken även det kan kopplas till Moreno och Mayers (2007) *Pacing Principle*, eftersom studenten kan välja i vilken ordning lärandet sker. Exempelvis tar Revisionsbyrå H utbildningsstegen från FAR och plockar delar från den utifrån vad individen behöver. Nedan följer ett citat från Revisionsbyrå G.

Om du är ett väldigt stort företag så har du det väldigt begränsat med att se individer. Du måste ha en process för att det går inte att ha hur många individer som gör hur dem vill som helst, och det är bra på det sätt att du då har bra struktur på utbildningen och vägen framåt, du vet vad som fungerar för de flesta. Det som är negativt är att om det inte fungerar för en individ så fungerar det inte alls. Då har [individen] ingen möjlighet, eller mindre möjlighet, att gå sin väg. Så det är både bra och dåligt med båda. (Auktoriserad revisor, Revisionsbyrå G)

Att en utbildning inte är skraddarsydd efter individen måste således inte vara negativt, utifrån ovan citat. Om utbildningen anpassas efter individen är det högre chans att utbildningen fungerar för just den individen, men det krävs mer struktur desto fler revisorsassistenter som ska utbildas. Det är således en skillnad mellan stora och små revisionsbyråer, där stora – med undantag för Revisionsbyrå C – har det mer styrt, medan mindre revisionsbyråer har det mer anpassat.

Feedback är en väsentlig del i lärandeprocessen (Hattie & Timperley, 2007; Norcini, 2010; Yeatman & Hewitt, 2020). Samtliga revisionsbyråer ger någon form av feedback i form av avstämning, uppföljning eller utvärdering och det finns ingen större skillnad om hur detta sker eller hur ofta. Ett intressant inslag är Revisionsbyrå Bs användning av en databas för att ge revisorsassistenter möjlighet att jämföra sig med andra inom revisionsbyrån. Samtliga mindre revisionsbyråer har löpande uppföljning under och efter uppdrag, och samtliga större revisionsbyråer har en kontinuerlig avstämning. Samtliga revisionsbyråer har, genom löpande uppföljningar, en diskussion med revisorsassistenten om vad som var bra och vad som hade kunnat göras bättre. Detta stämmer in på Moreno och Mayers (2007) *Feedback Principle* om att studenter lär sig bäst med förklarande feedback. Skillnader mellan stora och små revisionsbyråer gällande *feedback* kan dock inte påvisas.

Vidare hade alla revisionsbyråer, med undantag för en mindre (F) någon form av *mentorskap*. En mentor är någon med mer erfarenhet som hjälper revisorsassistenten i dess karriär och påbörjar skapandet av ett internt nätverk (Rydén, 2007). Mentorskap bidrar till ett engagerande lärande som gör inläring effektiv enligt Ramar m.fl (2016). Samtliga stora revisionsbyråer har minst en mentorsfigur för den nyanställda. Mentorn kan få olika namn och innebörder, såsom fadder, handledare, *buddy*, coach eller *counselor*. Exempelvis är fadderns syfte att acklimatisera revisorsassistenter till revisionsbyrån och tillgodose de sociala aspekterna av arbetet, och enligt Revisionsbyrå D fungera som en dörröppnare. Hos Revisionsbyrå E har mentorn snarare en roll som utbildare. De mindre revisionsbyråerna G och H har en mentorsfigur medan Revisionsbyrå F har ingen. Revisionsbyrå E är undantaget och arbetar på ett liknande sätt som stora revisionsbyråer genom att tillhandahålla både en fadder och en mentor. Hos Revisionsbyrå E arbetar handledaren och revisorsassistenter mycket tillsammans och är placerade bredvid varandra på kontoret. Att ha mentorn i nära samarbete med revisorsassistenter överensstämmer med Moreno och Mayers (2007) *Guided Activity Principle* då de alltid har någon nära som kan hjälpa till eller rådfråga. Utöver bidragandet till revisorsassistenters kompetensutveckling är mentorskap även gynnsamt för revisionsbyråer, då det kan bidra till högre trivsel med arbetet och lägre omsättning av

personal (Diaz m.fl., 2017; Herbohn, 2004). Överlag har större revisionsbyråer ett mer omfattande mentorssystem än mindre revisionsbyråer.

Platsfördelning är en ytterligare förutsättning som ligger under Individuell anpassning. Placeringen revisorsassistenten har på kontoret kan vara avgörande för dennes kompetensutveckling (Gibson, 2004). Majoriteten av de stora revisionsbyråerna (B, C, D) har öppna landskap. Hos revisionsbyrå C och D placeras revisorsassistenterna tillsammans med gruppen de arbetar i. För de flesta mindre revisionsbyråer (F, G, H) har revisorsassistenter placering i kontor eller par-rum, något som även stämmer in på revisionsbyrå A, som är stor. Revisionsbyrå E har likartat med stora revisionsbyråer i att ha ett öppet kontorslandskap men revisorsassistenterna blir medvetet placerade tillsammans med sin handledare, en annan assistent och dennes handledare. Detta kan tänkas stämma överens med Nauc ler & Nordman (2011) som diskuterar hur strategisk placering kan bidra till kompetensutveckling för revisorsassistenter, och Nonakas (1994) Socialisering då revisorsassistenter kan observera sina handledare. Generellt har större revisionsbyråer öppna landskap, och mindre revisionsbyråer har kontor.

För förutsättningen *uppdragsfördelning*  r skillnaden mellan stora och små revisionsbyråer inte markant. Stora revisionsbyråer (A, B, C) beskriver att uppdragen anpassas i den mån som  r möjligt för att revisorsassistenter ska få en bredare kunskapsbas. Detta överensstämmer med Nauc ler & Nordman (2011) som anser att det behövs varierande och efter hand mer avancerade uppdrag för att utveckla kunskap och förmågor. Revisionsbyrå E och H framför att uppdrag kan anpassas utifrån revisorsassistentens förkunskaper eller behov och Revisionsbyrå C anpassar uppdragen efter erfarenhet men att handledare styr vilka uppdrag som utförs. Det kan inte uttryckligen ses att Revisionsbyrå G har någon uppdragsfördelning.

Arbetsfördelning, som handlar om fördelning av uppgifter istället för uppdrag, finner ingen skillnad mellan stora och små revisionsbyråer. Stora revisionsbyråer (B, C, D) beskriver att revisorsassistenter börjar med enklare uppgifter med mycket stöd från handledare för att sedan gå vidare till mer avancerade uppgifter. Detta tillvägagångssätt

är en strategi som bidrar till kompetensutveckling, då revisorsassistenten behöver varierande uppgifter för att utvecklas (Nauclér & Nordman, 2011). Tre mindre revisionsbyråer (E, F, G) låter den nyanställde arbeta tillsammans med någon annan för att sedan gradvis börja göra uppgifter själv. Revisionsbyrå H har ett *learn by doing*-tillvägagångssätt och släpper den nyanställde ganska snabbt till att arbeta själv. Revisionsbyrå A har ett liknande tillvägagångssätt. Detta är ett tillvägagångssätt som kan liknas mer till *Action Learning*. Det finns således ingen skillnad mellan stora och små revisionsbyråer gällande *arbetsfördelning*.

Målsättning är en förutsättning som endast tre stora revisionsbyråer (A, B, D) och Revisionsbyrå E tar upp. Hos Revisionsbyrå B och D har revisorsassistenterna möjlighet att skapa egna mål utöver att de ska följa revisionsbyråns fixerade mål. Revisionsbyrå A beskriver hur mål sätts beroende på var revisorsassistenten befinner sig i utbildningsfasen, liknande har Revisionsbyrå E mål utifrån deras utbildningssteg. Då Revisionsbyrå E är den enda mindre revisionsbyrån med *målsättning* och liknar strukturen hos större revisionsbyråer går det inte att jämföra hur detta används på ett tillförlitligt sätt.

7.2.3 Resurser

Resurser är det område där det skiljer sig mest åt mellan stora och små revisionsbyråer. Varje stor revisionsbyrå har nästan alla förutsättningar ikryssade i tabell 2, medan små revisionsbyråer har cirka hälften. Åtta förutsättningar har identifierats, *bred kundbas, databas, externa resurser, internt program, intern utbildning, introduktionsprocess, kapital* samt *nätverk*.

En *bred kundbas* finns hos samtliga revisionsbyråer, förutom Revisionsbyrå F som enbart har godkända revisorer, inte auktoriserade, vilket begränsat storleken på kunder som revisionsbyrån kan revidera. Vidare har Revisionsbyrå H en kundbas som till största del består av fåmansbolag och K2-bolag, men har även några K3-bolag. Resterande revisionsbyråer har en bred kundbas som det inte finns mycket skiljaktigheter mellan.

Databas är en förutsättning som enbart finns hos Revisionsbyrå B och D. Databasen innehåller en digitaliserad version av utbildningar. Hos Revisionsbyrå B är det helt frivilliga utbildningar men hos Revisionsbyrå D är en del av dem obligatoriska. Databasen beskrivs hos både Revisionsbyrå B och D som ett praktiskt och användbart verktyg. Revisionsbyrå B använder databasen även i utvärderingssystemet, vilket Revisionsbyrå D inte gör. Ingen annan revisionsbyrå, stor som liten, har en databas.

Externa kurser och intern utbildning är de förutsättningar som alla revisionsbyråer har, men som skiljer sig mest åt i praktiken. Direktorn hos Revisionsbyrå D, vid tillfrågning om det fanns några externa kurser, svarade "ja, om det behövs" och berättade senare att FARs förberedelsekurs nyttjades. Revisionsbyrå A använder externa utbildningsanordnare enbart för förberedelsekursen, likaså med Revisionsbyrå C. Revisionsbyrå B kan erbjuda externa kurser, men håller annars all utbildning internt. De små revisionsbyråerna har en helt annan användning av externa kurser. Revisionsbyrå E, utöver extra utbildning internt, har externa välrenommerade utbildningsanordnare som håller i utbildningar varje höst. Revisionsbyrå H och G nyttjar FAR på ett likadant sätt med att använda FARs utbildningar, valda utifrån individens behov och önskemål, och kompletterar med interna utbildningar. Revisionsbyrå F förlitar helt på FAR. Nyttjandet av externa kurser skiljer sig således mycket åt mellan stora och små revisionsbyråer. Stora revisionsbyråer har interna kurser som den primära utbildningen och kompletterar med externa utbildningsanordnare, medan hos små revisionsbyråer är det tvärtom med att FARs kurser är den primära utbildningen med interna kurser som kompletterande.

Introduktionsprocess är även den en sådan förutsättning som kan skilja sig åt väldigt mycket mellan revisionsbyråerna. Revisionsbyrå A har ingen introduktionsprocess utan kastar ut revisorsassistenter snabbt i arbete, då det är mer ett *training on the job*-tillvägagångssätt, vilket jämförs med *Action Learning*. Revisionsbyrå F har heller ingen introduktionsprocess utan låter den nyanställda sitta med kollegor, titta på och ta sig an uppgifter efterhand. Revisionsbyrå G och H har ingen introduktionsprocess som syftar till att introducera den nyanställda till hur det är att arbeta som revisor. Revisionsbyrå G har pärmar och kompendium kring processer inom revisionsbyrån, medan Revisionsbyrå

H låter den nyanställde arbeta med kombi-uppdrag och få en utbildning kring revisionsbyråen och dess kunder. Processen därefter är upp till mentorer, vilket är en annan förutsättning. Revisionsbyrå E låter den nyanställde gå bredvid sin handledare i upp till två veckor för att gå igenom vad revision är, medan Revisionsbyrå C låter den nyanställde arbeta ihop med sin handledare som introduktion. Detta kan liknas vid *Guided Activity Principle* (Moreno & Mayer, 2007) då den nyanställde blir guidad i arbetet. De stora revisionsbyråerna B och D har ett mer utförligt upplägg av introduktionsprocessen med resor och veckokurser. Revisionsbyrå B skickar iväg den nyanställde på flest dagars introduktionskurs. För att sammanfatta det har en stor revisionsbyrå (A) och en liten revisionsbyrå (F) hade ingen introduktionsprocess, och två små revisionsbyråer har en internutbildning kring revisionsbyråen (G, H). En liten revisionsbyrå (E) och en stor revisionsbyrå (C) låter den nyanställde gå med mentorer, och två stora revisionsbyråer (B, D) har en utförligare introduktionsprocess med resor. Hur introduktionsprocessen sker i de olika revisionsbyråerna skiljer sig således åt, men det går inte att se ett samband mellan byråstorlek och tillvägagångssättet av introduktionsprocessen.

Internt program är en sådan förutsättning som alla stora revisionsbyråer samt Revisionsbyrå E har. *Internt program* syftar till revisionsbyråers egna interna system och interna utbildningsprogram. Revisionsbyrå E har en egen utvecklingsstege och de stora revisionsbyråerna har liknande motsvarigheter. Revisionsbyrå D har ett moment inom det interna programmet, Peer Group Learning, som ingen annan revisionsbyrå har. Likaså nyttjar Revisionsbyrå B användandet av det digitala revisionsprogrammet i utbildning, som ingen annan revisionsbyrå har. De stora revisionsbyråerna – och Revisionsbyrå E – drar nytta av ett internt utbildningsprogram genom att kunna addera, justera och anpassa det på ett sätt små revisionsbyråer inte kan göra till samma grad med FARs utbud.

Kapital är en förutsättning som inte tas upp i vare sig innehållsanalysen av utbildningsplanerna eller litteraturgenomgången. På grund av detta togs det heller inte upp några frågor kring kapital i intervjuguiden. I tabell 2 kryssades *kapital* i hos de revisionsbyråer som självmant nämnde pengar och antydde att kapital inte är en flaskhals när det kommer till utbildning. Det skedde ingen fortsatt diskussion kring kapital.

Förutsättningen *kapital* ska således läsas med försiktighet i tabell 2. De stora revisionsbyråer som nämnde kapital var Revisionsbyrå A, B och D, och Revisionsbyrå E var den enda mindre revisionsbyrån som tog upp det. *Kapital* är en identifierad förutsättning, men då intervjuerna inte var konstruerade för att diskutera detta är det inte rättvist att göra en jämförelse mellan stora och små revisionsbyråer.

Nätverk är en förutsättning som finns under området Resurser. Revisionsbyrå G är den enda revisionsbyrån som inte har ett *nätverk*. Anledningen till detta var att även om Revisionsbyrå G uppmuntrade revisorsassistenterna till att nätverka var det inget Revisionsbyrå G bidrog till utan det var upp till individen att gå på nätverksträffar, gå med i föreningar och så vidare. *Nätverk* finns hos alla stora revisionsbyråer och hälften av de små revisionsbyråerna (F, H). Hur förutsättningen *nätverk* ser ut inom revisionsbyråer skiljer sig åt. Stora revisionsbyråer tar upp nätverkande genom introduktionsprocessen, interna och externa events, branschdagar, nätverksträffar med banker och sponsrade klubbar, kollegor och specialister på kontoret, samt att stora revisionsbyråer kan erbjuda studier i grupp genom interna nätverk. Mindre revisionsbyråer diskuterar nätverk främst i form av kontaktskapande genom externa kurser och att det fanns tillgång till experter. Revisionsbyrå H står ensam bland små revisionsbyråer med att delta i nätverksträffar, men Revisionsbyrå E har som en del i utvecklingsstegen att revisorsassistenten ska vara branschintresserad och därigenom mer benägen att gå på seminarier, mingla och nätverka. Skillnaden mellan stora och små revisionsbyråer är till vilken omfattning nätverkande används. Stora revisionsbyråer nyttjar nätverkande som en del i revisorsassistentens kompetensutveckling, ett synsätt som Revisionsbyrå E delar, medan små revisionsbyråer mer uppmuntrar nätverkande men lämnar det till individen att driva i själv.

7.2.4 Utbildningsmiljö

De identifierade förutsättningarna under utbildningsmiljö är *informell utbildning* och *kultur*.

Informell utbildning och *kultur* är tätt sammanknutna förutsättningar. Vissa events, som kickoffs, kategoriseras i den ena eller den andra beroende på vad syftet med eventet är.

Är det främsta syftet att utbilda faller det inom *informell utbildning* och är syftet främst att ha ett socialt event för medarbetarna och bygga en lärandekultur faller det inom *kultur*. Ett event som exempelvis kickoff kan således inneha båda syften, men det är det primära syftet som leder till kategoriseringen. Alla revisionsbyråer, stora som små, beskriver en kultur på kontoret som öppen, familjär och att det är välkommet att ställa frågor. After work förekommer bland alla stora revisionsbyråer, och bland tre små revisionsbyråer (E, G, H). Vidare förekommer kickoff hos fem revisionsbyråer, två stora (B, D) och tre små (E, G, H). Företagsfester anordnas av tre stora revisionsbyråer (B, C, D) och en mindre revisionsbyrå (G). Alla events ovan kan kopplas till Externalisering och Internalisering i Nonakas (1994) SEKI-modell, då medarbetare uttrycker sin kunskap och internaliserar andra medarbetares kunskaper. Vidare har samtliga revisionsbyråer någon variant av grupp- eller avdelningsmöte och nyhetsuppdateringar, som klassificeras som *informell utbildning* av Dall'Alba och Sandberg (2006) och Granberg (2009). Det är tre revisionsbyråer som anordnar branschdagar, två stora (B, D) och en mindre (H). Gällande nyhetsuppdatering och grupp- eller avdelningsmöten finns det ingen större skillnad mellan stora och små revisionsbyråer, då samtliga har uppdateringar eller möten från månadsvis till fyra, fem gånger per år. Sådana gruppmöten kan kopplas tillbaka till Kombination i Nonakas (1994) SEKI-modell, då medarbetare delar med sig av och kommunicerar kunskap. Med ovan upplägg finns det skillnader i vilken typ av informell utbildning revisionsbyråer har mer eller mindre av, men överlag är det densamma. Likadant skiljer sig inte kulturen mellan stora och små revisionsbyråer åt.

7.2.5 Förberedelse inför prov

Tre förutsättningar identifierades under det nya området Förberedelse inför prov, dessa var *förberedelse, stöd för studier och support*.

Förberedelse är en ny förutsättning som finns hos alla revisionsbyråer. Auktorisationsprovet är ett omfattande prov, och en revisionsbyrå av respektive storlek låter revisorsassistenten ta ett kunskapstest några år efter anställning (A, G). Samtliga revisionsbyråer låter revisorsassistenten ta en förberedelsekurs inför auktorisationsprovet, och Revisionsbyrå B är den enda som även har kursen intern. Att ha en förberedelsekurs kan kopplas till Nonakas (1994) SEKI-modell, mer specifik

Externalisering, då kursen innefattar utbildning där lärare uttrycker sin kunskap för revisorsassistenterna. Revisionsbyrå E påbörjar förberedelsen inför auktorisationsprovet tidigt, då två år innan auktorisationsprovet ska skrivas får revisorsassistenten titta på de som precis skrivit, vad de har gjort för utbildningar och uppdrag och styra mot det, och ett halvår innan skrivtillfället kopplas mentorn på hårdare som utbildare. Revisionsbyrå B erbjuder extra utbildningskvällar speciellt inför auktorisationsprovet. Överskådligt finns det inte en märkbar skillnad mellan stora och små revisionsbyråer, då alla nyttjar förberedelsekurser och de revisionsbyråer som hade extra insatser, som kunskapstest (A, G) och extra utbildning (E, B), finns inom båda storlekar.

Stöd för studier innebär att revisionsbyråer avsätter arbetstid till studier. Detta är något som kan kopplas till Internalisering i Nonakas (1994) SEKI-modell, då revisorsassistenten genom studierna internaliserar explicit kunskap (Jensen, 2016), exempelvis kunskap från gamla prov som går att hämta ut från RI. Dock är det inte alla revisionsbyråer som avsätter tid. Samtliga stora revisionsbyråer sätter av mellan 20 till 40 timmars arbetstid för studier, och Revisionsbyrå A och D kan sätta av mer tid så länge det sker en dialog mellan revisorsassistenten och revisionsbyrån om detta. Revisionsbyrå C låter revisorsassistenten gå ner till 80% tjänstgöring under studieperioden. Däremot är det bara två mindre revisionsbyråer (E, G) som sätter av tid till studier. Revisionsbyrå G sätter av ett visst antal timmar, respondenten var osäker på om det var 20 timmar eller 40 timmar. Revisionsbyrå E däremot sätter av en dag i veckan till studier med start ett halvår innan auktorisationsprovet, vilket kan likna med Revisionsbyrå Cs upplägg. Det finns möjlighet att studera på arbetstid hos Revisionsbyrå H när det finns tid, men ingen tid avsätts. Revisionsbyrå F har ännu inte haft en revisorsassistent som skrivit provet, vilket gör att denna förutsättning ännu inte blivit kommit upp. Det finns således inga märkbara skillnader i *stöd för studier* mellan stora och små revisionsbyråer.

Support är den förutsättning som innebär att revisorsassistenten får studiematerial från tidigare tentander och att revisionsbyrån har en dialog med revisorsassistenten om när auktorisationsprovet ska skrivas. Detta kan liknas med Moreno och Mayers (2007) *Guided Activity Principle*, då revisorsassistenten får interagera med någon som kan bättre

avgöra när denne är redo för att skriva auktorisationsprovet eller om något först behöver kompletteras. Samtliga revisionsbyråer har en dialog med revisorsassistenten om när denne är redo att skriva auktorisationsprovet, förutom Revisionsbyrå F och H. Revisionsbyrå F har, som nämnt tidigare, inte haft någon som skrivit auktorisationsprovet än vilket gör att förutsättningen inte har blivit aktuell. I intervjun med Revisionsbyrå H kom diskussionen kring dialog inför auktorisationsprovet inte upp. Att lämna över studiematerial från föregående revisorsassistenter är någonting som hittas hos tre stora revisionsbyråer (B, C, D) och två mindre revisionsbyråer (G, H). Revisionsbyrå E tar inte upp något sådant, men har däremot att seniora medarbetare stöttar och coachar vid studier. Utöver att Revisionsbyrå D beskriver studiematerialet som en enorm snurra, framgår det inte mycket information kring omfattningen av studiematerialet hos revisionsbyråerna. Då *support* finns hos tre stora respektive två små revisionsbyråer, och utan kunskap kring omfattningen eller kvaliteten på detta, är det svårt att avgöra om det föreligger en skillnad mellan stora och små revisionsbyråer gällande förutsättningen *support*.

8. Diskussion

I detta kapitel presenteras en diskussion som sammanfattar studiens analys och återkopplar den till problematiseringen. Då analysen var ett stort kapitel gjordes valet att ha diskussion i ett eget kapitel, för att sedan ha slutsats i nästa kapitel.

8.1 Sammanfattande diskussion

Syftet med denna studie är att identifiera vilka förutsättningar det finns hos revisionsbyråer i utbildningen av revisorsassistenter inför auktorisationsprovet, samt att jämföra hur och om dessa skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer. Tidigare forskning kring auktorisationsprovet och vad det är som avgör om en revisorsassistent blir godkänd eller inte består främst av magister- och kandidatuppsatser, samt har fokuserat på individuella faktorer (Cederwall & Sävås, 2012; Lundqvist & Nilsson, 2020; Rhawi & Tauberman, 2013). Studiens syfte är att identifiera byråspecifika förutsättningar, men genom intervjuerna har det framkommit att individens egna driv även har en påverkan. Flera revisionsbyråer lägger vikt vid att revisorsassistenten måste ha ett eget driv till att studera. Detta understryker tidigare forskning kring individens roll i utbildningen. Vidare spelar byrå- och kontorsstorlek roll (Cederwall & Sävås, 2012; Lundqvist & Nilsson, 2020; Rhawi & Tauberman, 2013) vilket är något som antyds i denna studie. Detta beskrivs mer i begränsningar.

Andersson m.fl. (2012) finner att mindre revisionsbyråer använder en mer informell utbildningsplan medan större revisionsbyråer har en mer formellt styrd och förutbestämd utbildningsplan vilket bidrar till de en högre godkännandegrad. Studien är äldre och det har skett ändringar i krav och tekniken har utvecklats sen dess, men har fortfarande varit insiktsfull. De mindre revisionsbyråerna i denna studie kunde inte uppge en godkännandegrad, med undantag för Revisionsbyrå E som ännu inte haft en underkänd tentand, vilket gör att det inte går att bestyrka eller motsäga Andersson m.fl. (2012) fynd. Det kan påvisas att större revisionsbyråer generellt har en mer formellt, förutbestämd utbildningsplan och att mindre revisionsbyråer har ett mer informellt upplägg, men det är inte möjligt inom studiens ramar att påvisa om detta bidrar till en högre godkännandegrad.

8.1.1 Identifierade förutsättningar

De identifierade förutsättningar som påverkar revisorsassistenters utbildning, med syfte att skriva ett godkänt auktorisationsprov, uppnår i studien till totalt 24 förutsättningar. Det ligger fyra förutsättningar under Byråkompetens, sju under Individuell anpassning, åtta under Resurser, två under Utbildningsmiljö samt tre under det nya området Förberedelse inför prov.

Under området Byråkompetens finns förutsättningarna *byråkompetens*, *experter*, *externa kurser*, samt *feedback (uppåt)*. Två av förutsättningarna, *byråkompetens* och *feedback (uppåt)* finner grund i teori (Naucler & Nordman, 2011), men förutsättningarna *externa kurser* och *experter* är nya identifierade förutsättningar utifrån empiri.

Under området Individuell anpassning finns förutsättningarna *arbetsfördelning*, *feedback*, *individuell anpassning*, *mentorskap*, *målsättning*, *platsfördelning* samt *uppdragsfördelning*. Informell mentor till följd av nätverkande togs upp i litteraturgenomgången men finner inget stöd i empirin. Förutsättningarna *arbetsfördelning*, *feedback*, *mentorskap*, *platsfördelning* samt *uppdragsfördelning* har stöd i både teori (Bonner & Lewis 1990; Gibson, 2004; Harding & Trotman, 2009; Naucler & Nordman, 2011) och empiri, men förutsättningarna *individuell anpassning* och *målsättning* har framkommit från empirin och är således nya förutsättningar.

Under området Resurser finns förutsättningarna *bred kundbas*, *databas*, *externa kurser*, *internt program*, *intern utbildning*, *introduktionsprocess*, *kapital*, samt *nätverk*. Förutsättningarna *bred kundbas* och *kapital* är indirekta förutsättningar, då de påverkar revisorsassistenters utbildning genom andra förutsättningar. Ingen av dessa förutsättningar togs upp tidigare i uppsatser, men fann tillräckligt stöd i empiri och kunde kopplas till teori för att identifieras som förutsättningar.

Under området Utbildningsmiljö finns förutsättningarna *informell utbildning* och *kultur*. Båda förutsättningar har grund på både teori (Collin m.fl., 2007; Lefebvre m.fl. 2016) och empiri.

Under området Förberedelse inför prov finns förutsättningarna *förberedelse*, *stöd för studier* samt *support*. Ingen av dessa förutsättningar finner grund i teoriavsnittet, då det är ett nytt identifierat område som uppkom ur empiri. De bör därför läsas med försiktighet, även om det kan antas att desto mer tid, förberedelse och stöd revisorsassistenter får till studier, desto bättre presterar de på auktorisationsprovet.

8.1.2 Jämförelse

Stora och små revisionsbyråer har det relativt lika med antalet förutsättningar, dock har mindre revisionsbyråer marginellt mindre förutsättningar. Tabell 2 ska dock läsas med en viss beaktning på grund av att revisionsbyråer må ha samma förutsättning, men hur den förutsättningen ser ut inom respektive revisionsbyrå kan skildras markant.

Utifrån analysen framgår det att Resurser är området med mest skillnad mellan stora och små revisionsbyråer. Cederwall och Sävås (2012) lägger fram att stora revisionsbyråer lägger mer resurser på utbildning än mindre revisionsbyråer. Detta går att bestyrka i studien. Stora revisionsbyråer nyttjar *externa kurser* kompletterande till intern utbildning, medan mindre revisionsbyråer förlitar nästan helt på *externa kurser* och externa utbildningsanordnare för utbildningen av revisorsassistenter. På grund av att stora revisionsbyråer nyttjar en intern utbildning är det därför också större krav på att nyttja *byråkompetens* för att säkerställa att den interna utbildningen och utbildare har tillräckligt hög kvalitet. Större revisionsbyråer lägger också mer vikt vid nätverkande och att skapa möjligheter för revisorsassistenter att skapa kontakter som kan vara till hjälp både i studier och arbete. Kundmässigt har de större revisionsbyråerna en större variation i storleken på kunder, men bredden på branscher ser lika ut mellan alla revisionsbyråer. Kundbasen kan också skilja sig från kontor till kontor. *Introduktionsprocessen* skiljer sig markant mellan stora och små revisionsbyråer. Mindre revisionsbyråer är mer benägna att låta revisorsassistenten gå bredvid och sitta på kontoret med en mentor, en introduktionsprocess av en mindre skala. Större revisionsbyråer har generellt en mer

omfattande introduktionsprocess av introduktionskurser, resor och en tydligare plan på hur revisorsassistenten introduceras till yrket. Det går således att bestyrka Cederwall och Sävås (2012) resultat om att större revisionsbyråer lägger mer resurser på utbildning, men det går också att stödja Rhawi och Tauberman (2013) forskningsresultat om att det finns mindre revisionsbyråer som presterar bättre än stora revisionsbyråer. Detta går att påvisa genom Revisionsbyrå Es deltagande i studien, då det är en liten revisionsbyrå men med bättre godkännandegrad än stora revisionsbyråer. Revisionsbyrå E har en utarbetad utbildningsprocess som går att liknas med stora revisionsbyråer.

Det andra området där det finns tydliga skillnader mellan stora och små revisionsbyråer är Individuell anpassning. Samtliga revisionsbyråer har mentorskap, men i vilken utformning detta är skiljer sig. Mindre revisionsbyråer har en mentor som generellt har en roll som handledare i början av anställningen, för att sedan släppa revisorsassistenten efterhand. Hit räknas dock inte Revisionsbyrå E. Större revisionsbyråer använder mentorer generellt mer som utbildare genom hela utbildningsperioden utöver handledning vid introduktion. Generellt använder större revisionsbyråer en mer styrd och strukturerad utbildningsplan än mindre revisionsbyråer, vilket överensstämmer med Andersson m.fl. (2012). Mindre revisionsbyråer utgår från FARs utbildningsmatris, men det är mer flexibelt att anpassa efter individens och revisionsbyråns önskemål och behov genom att välja vilka delar som ska tas med i utbildningen. Målsättning är det bara stora revisionsbyråer – och Revisionsbyrå E – som tar upp och diskuterar, och dessa mål kan baseras på individens önskemål eller är fixerat utifrån individens nivå. Skillnader mellan stora och små revisionsbyråer gällande *feedback* kan inte påvisas. Majoriteten av stora revisionsbyråer samt Revisionsbyrå E har öppna landskap, men utöver det varierar *platsfördelning* från revisionsbyrå till revisionsbyrå. Likaså är skillnaden i *arbetsfördelning* och *uppgiftsfördelning* inte markant mellan stora och små revisionsbyråer.

Inom området Utbildningsmiljö, som innefattar *Kultur* och *informell utbildning*, finns det ingen större skillnad mellan stora och små revisionsbyråer. I det nya området

Förberedelse för prov är det svårt att avgöra huruvida det föreligger skillnad mellan stora och små revisionsbyråer.

9. Slutsats

Detta avslutande kapitel presenterar studiens slutsats. Därefter redogörs studiens teoretiska och praktiska bidrag. Som avslutning uppges studiens begränsningar och förslag till framtida forskning.

9.1 Slutsats

När det kommer till vilka förutsättningar det finns hos olika revisionsbyråer finns det inte en väsentlig skillnad, som syns i tabell 2. Generellt har mindre revisionsbyråer färre förutsättningar. De största skillnaderna mellan stora och små revisionsbyråer finns under Resurser, då större revisionsbyråer har fler förutsättningar som kan kopplas till Resurser. Något som inte framförs i tabell 2 är dock hur förutsättningar implementeras, exempelvis förutsättningar under Individuell Anpassning. Mindre revisionsbyråer är generellt bättre på att anpassa utbildningen efter individens behov och önskemål än större revisionsbyråer.

Frågeställningen i denna studie handlar om hur de byråspecifika förutsättningarna skiljer sig åt mellan stora och små revisionsbyråer. Skillnader som hittades är att större revisionsbyråer generellt har mer resurser och intern kompetens samt har en strukturerad och styrd utbildningsplan, medan mindre revisionsbyråer är mer flexibla och anpassar utbildningen mer efter individen. Slutsatsen i denna studie är således att förutsättningar i sig är inte det som bidrar till en bättre utbildning inför auktorisationsprovet, utan det är hur de implementeras.

9.2 Studiens bidrag

Denna studie bidrar både praktiskt och teoretiskt till forskningsområdet, vilka redogörs nedan.

9.2.1 Teoretiskt bidrag

Tidigare forskning har till största del fokuserat på att studera vad det är som gör att revisorsassistenten skriver ett godkänt auktorisationsprov ur ett individperspektiv (Cederwall & Sävås, 2012; Lundqvist & Nilsson, 2020; Rhawi & Tauberman, 2013). Tidigare studier åskådliggör således faktorer som revisionsbyråerna har lite eller ingen

kontroll över. Denna studie skiljer sig från detta genom att studera samma ämne ur ett byråperspektiv. Studien bidrar därför till forskningsområdet genom att identifiera och jämföra förutsättningar hos stora och små revisionsbyråer. Genom ett abduktivt tillvägagångssätt har studien kunnat stödja tidigare forskning (Cederwall & Sävås, 2012; Lundqvist & Nilsson, 2020; Rhawi & Tauberman, 2013) och haft en utforskande karaktär som bidrar med ny kunskap.

9.2.2 Praktiskt bidrag

Studien har två praktiska bidrag. Det första är mot revisionsbyråerna, där förhoppningen är att kunna ge en djupare förståelse om vad en revisionsbyrå har för möjligheter gentemot revisorsassistentens utbildning inför auktorisationsprovet. Det andra praktiska bidraget är mot andra studenter som ska bege sig in i yrkeslivet och har ambition att bli auktoriserade revisorer. Genom ökad kunskap kring hur stora och små revisionsbyråer utbildar revisorsassistenter inför auktorisationsprovet är förhoppningen att de får en bättre förståelse av vad utbildningen innebär, och om en stor eller mindre revisionsbyrå hade passat dem bättre.

9.3 Begränsning

Medan denna studie har givit mycket förståelse kring utbildningsprocessen inför auktorisation ur ett byråperspektiv är den inte utan svagheter. En begränsning gäller byrå- och kontorsstorlek. Medan studien har intervjuat fyra stora revisionsbyråer, var bara en av dessa på ett stort kontor. Resterande tre respondenter uttryckte att deras kontor var små i jämförelse med resten av revisionsbyrån, vilket kan ha påverkat ifall empirin verkligen representerar en större revisionsbyrå väl.

En annan begränsning är huruvida studien är från ett äkta byråperspektiv. Primärdata i studien bestod av intervjuer, vilket innebär att det finns en risk att empirin kan, delvis eller helt, vara baserat på subjektiva uppfattningar.

Avslutningsvis bör det noteras att, utifrån tidigare forskning, individuella förutsättningar spelar roll huruvida individen blir godkänd på auktorisationsprovet eller inte. Studiens fynd bör ses som kompletterande till forskning ur individens perspektiv. Byråperspektivet

är bara ena sidan av ett mynt om vad det är som avgör om en revisorsassistent skriver ett godkänt auktorisationsprov eller ej.

9.4 Förslag till framtida forskning

Cirka varannan revisorsassistent blir underkänd på auktorisationsprovet och det finns ett gap i godkännandegraden mellan stora och små revisionsbyråer. Med krav på sex års utbildning, varav tre praktiska, är detta en bekymmersam siffra. Auktorisation är ett viktigt steg inom revisionsyrket och vilken revisionsbyrå som revisorsassistenten är anställd hos bör inte vara en stor faktor huruvida de skriver ett godkänt prov eller ej. Därför behövs det mer studier kring godkännandegapet och revisionsbyråernas roll i det. Ett förslag på framtida forskning är, utifrån denna studies begränsningar, att utforska utbildningsprocessen hos stora och små revisionsbyråer med fler respondenter, och fler respondenter på ett större kontor inom en större revisionsbyrå. Ett annat förslag på framtida forskning är att studera revisorsassistenter innan och efter auktorisationsprovet och kontrollera om de uppfattar att de fått de förutsättningar som revisionsbyråer uppgett i denna studie, samt om dessa förutsättningar var tillräckliga.

Litteraturförteckning

- Al-Alawi, A.I., Al-Marzooqi, N.Y., & Mohammed, Y.F. (2007). Organizational culture and knowledge sharing: critical success factors. *Journal Of Knowledge Management, 11*(2), 22-42. <https://doi.org/10.1108/13673270710738898>
- Alavi, M., & Leidner, D. (2001). Review: Knowledge Management and Knowledge Management Systems: Conceptual Foundations and Research Issues. *MIS Quarterly, 25*(1), 107. <https://doi.org/10.2307/3250961>
- Alvehus, J. (2019). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: En handbok* (Upplaga 2 ed.). Liber.
- Andersson, D., Christensson, E., Hansen, M. (2012). *Revisorsexamen*. [Examensarbete, Lunds Universitet]. DiVa. <https://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=3459345&fileOid=3459347>
- Autore, D., Billingsley, R., & Schneller, M. (2009). Information uncertainty and auditor reputation. *Journal Of Banking & Finance, 33*(2), 183-192. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2008.07.011>
- Awabdeh, J., Mekonem, R., & Wallgren, W. (2015). *Kunskapsdelning ur ett medarbetarperspektiv*. [Examensarbete, Örebro Universitet]. DiVa. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:861856/FULLTEXT01.pdf>
- Al-Asi, K., Axelsson, V. (2016). *Är fyra år bättre än tre?*. [Examensarbete, Högskolan Kristianstad]. DiVa. <http://hkr.diva-portal.org/smash/get/diva2:937952/FULLTEXT01.pdf>
- Björk, L., Hauschildt, S. (2017). *Kunskapsdelning mellan konsulter*. [Examensarbete, Uppsala Universitet]. DiVa. <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1114652/FULLTEXT01.pdf>
- Black, D., Noel, B., & Wang, Z. (1999). On-the-Job Training, Establishment Size, and Firm Size: Evidence for Economies of Scale in the Production of Human Capital. *Southern Economic Journal, 66*(1), 82. <https://doi.org/10.2307/1060836>
- BG Institute. (2021-05-20). *Om BG Institute*. Hämtat 2021-05-20 från <https://www.bginstitute.se/om-oss/>

- Bonner, S., & Lewis, B. (1990). Determinants of Auditor Expertise. *Journal Of Accounting Research*, 28, 1. <https://doi.org/10.2307/2491243>
- Broberg, P. (2013). *The Auditor at Work*. [Doktorsavhandling]. DiVa. <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:622010/FULLTEXT01.pdf>
- Bryman, A., Bell, E., & Nilsson, B. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (Upplaga 3 ed.). Liber.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. (2. [utök. och uppdaterade] uppl.) Liber.
- Cederwall, C., Sävås, P. (2012). *Vem klarar revisorsexamen?* [Examensarbete, Umeå Universitet]. DiVA. <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:545597/FULLTEXT01.pdf>
- Collin, S., Jonnergård, K., Qvick, P., Silfverberg, B., & Zabit, S. (2007). Gendered Career Rein: A Gender Analysis of the Certification Process of Auditors in Sweden. *International Journal Of Auditing*, 11(1), 17-39. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2007.00354.x>
- Dall'Alba, G., & Sandberg, J. (2006). Unveiling professional development: A critical review of stage models. *Review of Educational Research*, 76(3), 383-412. <https://doi.org/10.3102/00346543076003383>
- Denny, E., & Weckesser, A. (2018). Qualitative research: what it is and what it is not. *BJOG: An International Journal Of Obstetrics & Gynaecology*, 126(3), 369-369. <https://doi.org/10.1111/1471-0528.15198>
- Diaz, M., Loraas, T., & Apostolou, B. (2017). How do mentoring rewards influence experienced auditors?. *The British Accounting Review*, 49(6), 594-607. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.009>
- Donate, M., & Guadamillas, F. (2011). Organizational factors to support knowledge management and innovation. *Journal Of Knowledge Management*, 15(6), 890-914. <https://doi.org/10.1108/13673271111179271>
- Ellström, P. (1994). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet*. Fritzes.
- Ennis, M. (2008). *Competency models*. Office of Policy Development and Research, Employment and Training Administration, U.S. Dept. of Labor.
- Eysink, T., & de Jong, T. (2012). Does Instructional Approach Matter? How Elaboration Plays a Crucial Role in Multimedia Learning. *Journal Of The*

- Learning Sciences*, 21(4), 583-625.
<https://doi.org/10.1080/10508406.2011.611776>
- FAR. (2021). *Förberedelsekurs inför revisorsexamen*. Hämtad 2021-05-19 från
<https://www.far.se/utbildning/forberedelsekurs-infor-revisorsexamen/>
- FAR Online. (2021). *Revision*. Hämtad 2021-03-28 från
<https://www.faronline.se/revision/>
- Frappaolo, C. (2008). Implicit knowledge. *Knowledge Management Research & Practice*, 6(1), 23-25. <https://doi.org/10.1057/palgrave.kmrp.8500168>
- Granberg, O. (2009). *Lära eller läras*. Studentlitteratur.
- Granberg, O. (2003). *PAOU*. Natur och kultur.
- Gray, D. (2007). Facilitating Management Learning. *Management Learning*, 38(5), 495-517. <https://doi.org/10.1177/1350507607083204>
- Gustafsson, E. (2004). *Framtagande av metoder och rutiner för säkerställande av kompetens : inom miljö, arbetsmiljö och kvalitet* [Examensarbete, Högskolan Väst]. DiVa. <http://hv.diva-portal.org/smash/get/diva2:215440/FULLTEXT01.pdf>
- Hansson, J. (2015). *Kompetens som konkurrensfördel* (1st ed.). Studentlitteratur.
- Harding, N., & Trotman, K. (2009). Improving Assessments of Another Auditor's Competence. *AUDITING: A Journal Of Practice & Theory*, 28(1), 53-78. doi:
<https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.53>
- Hattie, J., & Timperley, H. (2007). The Power of Feedback. *Review Of Educational Research*, 77(1), 81-112. <https://doi.org/10.3102/003465430298487>
- Henningsson, A., Näslund, K. (2018). *Revisorers auktorisationstid*. [Examensarbete, Högskolan Kristianstad]. DiVa. <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1246667/FULLTEXT01.pdf>
- Herbohn, K. (2004). Informal mentoring relationships and the career processes of public accountants. *The British Accounting Review*, 36(4), 369-393.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.05.002>

- Jaffer, U., Pennell, A., & Musonda, P. (2010). General Surgical Trainee Experiences of Mentoring: A UK Regional Audit. *Journal Of Surgical Education*, 67(1), 19-24. <https://doi.org/10.1016/j.jsurg.2009.10.004>
- Jensen, M. (2016). *Lärande och lärandeteorier*. Studentlitteratur.
- Johnson, E., Khurana, I., & Reynolds, J. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports*. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660. <https://doi.org/10.1506/llth-jxqv-8cew-8mxd>
- Lefebvre, V., Sorenson, D., Henchion, M., & Gellynck, X. (2016). Social capital and knowledge sharing performance of learning networks. *International Journal Of Information Management*, 36(4), 570-579. <https://doi.org/10.1016/j.ijinfomgt.2015.11.008>
- Lennartsson, R. (2020a, 2 november). Olika förutsättningar att klara revisorsprovet. *Tidningen Balans*. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/olika-forutsattningar-att-klara-revisorsprovet/>
- Lennartsson, R. (2020b, 2 november). Examensrådets ordförande: Revisorsprovet inte svårare för kandidater från småbyråer. *Tidningen Balans*. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/examensradets-ordforande-revisorsprovet-inte-svarare-for-kandidater-fran-smabyraer/>
- Lennartsson, R. (2020c, 2 november). Revisorsprovet - 31 procent av småbyråerna klår Big 4. *Tidningen Balans*. <https://www.tidningenbalans.se/nyheter/revisorsprovet-31-procent-av-smabyraerna-slar-big4/>
- Lind, R. (2019). *Vidga vetandet: Teori, metod och argumentation i samhällsvetenskapliga undersökningar* (Andra upplagan ed.). Studentlitteratur.
- Lundqvist, E., Nilsson, L. (2020) *Vägen till framgång*. [Examensarbete, Linköpings Universitet]. DiVA. <http://liu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1437482/FULLTEXT01.pdf>
- Marton, J. (2019, 6 maj). Revisorsinspektionens agerande stärker Big 4. *Realtid*. <https://www.realtid.se/debatt/revisorsinspektionens-agerande-starker-big-4>
- Meyer, O., Omdahl, M., & Makransky, G. (2019). Investigating the effect of pre-training when learning through immersive virtual reality and video: A media and

- methods experiment. *Computers & Education*, 140, 103603.
<https://doi.org/10.1016/j.compedu.2019.103603>
- Mitchell, A. (2018). A Review of Mixed Methods, Pragmatism and Abduction Techniques. I M. Marchiori (Red.), *ECRM 2018 17th European Conference on Research Methods in Business and Management* (s. 269-275). Academic Conferences and publishing limited.
- Moreno, R., & Mayer, R. (2007). Interactive Multimodal Learning Environments. *Educational Psychology Review*, 19(3), 309-326.
<https://doi.org/10.1007/s10648-007-9047-2>
- Moreno, R., Mayer, R., Spires, H., & Lester, J. (2001). The Case for Social Agency in Computer-Based Teaching: Do Students Learn More Deeply When They Interact With Animated Pedagogical Agents?. *Cognition And Instruction*, 19(2), 177-213. https://doi.org/10.1207/s1532690xci1902_02
- Nauclér, K., Nordmark, J. (2011). *Kompetensutveckling hos revisorer fram till auktorisation*. [Examensarbete, Linnéuniversitet]. DiVa. <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:420634/FULLTEXT01.pdf>
- Nonaka, I. (1994). A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. *Organization Science*, 5(1), 14-37. <https://doi.org/10.1287/orsc.5.1.14>
- Norcini, J. (2010). The power of feedback. *Medical Education*, 44(1), 16-17.
<https://doi.org/10.1111/j.1365-2923.2009.03542.x>
- Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(1).
<https://doi.org/10.1186/s43093-020-00016-x>
- O'Neill, J., & Marsick, V. (2011). The Varieties of Action Learning in Practice: A Rose by Any Other Name?. I M. Pedler (Red.), *Action Learning in Practice* (4 uppl., s. 183-193). Routledge.
- Osagie, E., Wesselink, R., Runhaar, P., & Mulder, M. (2017). Unraveling the Competence Development of Corporate Social Responsibility Leaders: The Importance of Peer Learning, Learning Goal Orientation, and Learning Climate. *Journal Of Business Ethics*, 151(4), 891-906. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3638-8>
- Ramar, K., De Moraes, A., Selim, B., Holets, S., & Oeckler, R. (2016). Effectiveness of hands-on tutoring and guided self-directed learning versus self-directed learning

- alone to educate critical care fellows on mechanical ventilation – a pilot project. *Medical Education Online*, 21(1), 32727.
<https://doi.org/10.3402/meo.v21.32727>
- Revisorsinspektionen. (2020a). *Vägledning*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/bli-revisor/revisorsexamen/godkannande-av-utbildningsplan/2020-vagledning---ris-provning-av-utbildningsplaner.pdf>
- Revisorsinspektionen. (2020b). *Årlig rapport 2019*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arligrapport/arligrapport-2019-dnr-2020-367.pdf>
- Revisorsinspektionen. (2021a) *Bli revisor*. Hämtad 2021-03-14 från
<https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/>
- Revisorsinspektionen. (2021b). *Förteckning över godkända utbildningsplaner*. Hämtad 2021-03-17 från <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/godkannande-av-utbildningsplan/forteckning-over-godkanda-utbildningsplaner/>
- Revisorsinspektionen. (2021c). *Årlig rapport 2020*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arligrapport/arligrapport-2020-2021-03-26.pdf>
- Revisorsinspektionen. (2021d). *Nya utbildningskrav*. Hämtad 2021-03-28 från
<https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/nya-utbildningskrav/>
- Revisorsinspektionen. (2021e). *Revisorsexamen*. Hämtad 2021-04-07 från
<https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/>
- Rhawi, M., Tauberman, M. (2013). *Vilka bakomliggande faktorer påverkar resultatet på revisorsexamen?* [Examensarbete, Umeå Universitet]. DiVa.
<http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:650689/FULLTEXT01.pdf>
- Rodgers, W., Mubako, G., & Hall, L. (2017). Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning. *Computers In Human Behavior*, 70, 564-574.
<https://doi.org/10.1016/j.chb.2016.12.069>

- Rydén, A. (2007) *Rekrytering och kompetensutveckling på revisionsbyråerna*
[Magisteruppsats, Göteborg Universitet]
<https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/4596/1/06-07-106M.pdf>
- Sahlqvist, W., & Jernhall, B. (1996). *Organisationen och den dolda kompetensen*. ISL
(Institutet för säljträning och ledarutveckling).
- Salas Velasco, M. (2014). Do higher education institutions make a difference in
competence development? A model of competence production at university.
Higher Education, 68(4), 503-523. <https://doi.org/10.1007/s10734-014-9725-1>
- Scandura, T., & Viator, R. (1994). Mentoring in public accounting firms: An analysis of
mentor-protégé relationships, mentorship functions, and protégé turnover
intentions. *Accounting, Organizations And Society*, 19(8), 717-734.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90031-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90031-0)
- SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*. https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551
- SFS 1999:1079. *Revisionslag*. https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisionslag-19991079_sfs-1999-1079
- Skarbek, D. (2020). Qualitative research methods for institutional analysis. *Journal Of Institutional Economics*, 16(4), 409-422.
<https://doi.org/10.1017/s174413741900078x>
- Skuballa, I., Fortunski, C., & Renkl, A. (2015). An eye movement pre-training fosters
the comprehension of processes and functions in technical systems. *Frontiers In Psychology*, 6, 598. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2015.00598>
- Timmermans, S., & Tavory, I. (2012). Theory Construction in Qualitative Research.
Sociological Theory, 30(3), 167-186.
<https://doi.org/10.1177/0735275112457914>
- Tzortzaki, A., & Mihiotis, A. (2014). A Review of Knowledge Management Theory and
Future Directions. *Knowledge And Process Management*, 21(1), 29-41.
<https://doi.org/10.1002/kpm.1429>
- Van der Kleij, F., Feskens, R., & Eggen, T. (2015). Effects of Feedback in a Computer-
Based Learning Environment on Students' Learning Outcomes. *Review Of*

Educational Research, 85(4), 475-511.

<https://doi.org/10.3102/0034654314564881>

- Waddoups, C. (2011). Firm Size and Work-Related Training: New Evidence on Incidence, Intensity, and Training Type from Australia. *Journal Of Labor Research*, 32(4), 390-413. <https://doi.org/10.1007/s12122-011-9118-5>
- Westermann, K., Bedard, J., & Earley, C. (2014). Learning the “Craft” of Auditing: A Dynamic View of Auditors' On-the-Job Learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12107>
- Yeatman, L., & Hewitt, L. (2020). Feedback: a reflection on the use of Nicol and Macfarlane-Dick’s feedback principles to engage learners. *The Law Teacher*, 1-14. <https://doi.org/10.1080/03069400.2020.1780843>
- Zack, M. (1999). Developing a Knowledge Strategy. *California Management Review*, 41(3), 125-145. <https://doi.org/10.2307/41166000>
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A., & Tschudi, F. (2006). Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, 15(1), 89-114. <https://doi.org/10.1080/09638180500510475>

Bilaga 1 Intervjuguide

1. Inledningsfrågor

Vill du berätta lite om dig själv och din roll inom byrån?

Hur arbetar ni för att förbereda era revisorsassistenter för att kunna bli auktoriserade revisorer?

2. Frågor resurser

Har ni ett särskilt utbildningssystem för revisorsassistenter inom byrån? (Tex schema m specifika moment)

Hur mycket tid brukar avsättas till utbildning av nyanställda?

Kurser

Vilka kurser går revisorsassistenterna?

- Följdfråga: interna eller externa kurser?

Om interna:

- Hur ser upplägget på dessa kurser ut?
- Varför har ni valt att ha interna kurser?
- Hur ser ni till att de som håller i kurserna har rätt kompetens?

Om externa:

- Vilka är det som tillhandahåller dessa?
- Varför har ni valt att ha externa kurser?

Nätverk

Nätverk är ett begrepp som har varit återkommande i vårt ämne. Vilka nätverk kommer revisorsassistenten i kontakt med genom byrån?

3. Frågor individuell anpassning

Introduktionsprocessen

Hur introducerar ni en nyanställd revisorsassistent till yrket?

Mentor

Erbjuder ni/har ni ett system med mentorskap?

Om ja:

- Hur fungerar det?
- Vad gör en mentor?
- Vad är fördelarna och nackdelarna med att ha en mentor?

Om nej:

- Varför inte?
- Har ni någonting som liknar mentorskap istället?

Utvärdering

Har ni någon uppföljning eller avstämning med revisorsassistenten?

Om ja:

- Hur fungerar det?
- Vad följs upp/avstäms?
- Hur ofta sker avstämningen eller uppföljningen?

Om nej:

- Varför inte?

Anpassar ni någonting efter den nyanställde, och i så fall hur?

Hur ser processen ut när det är dags att ta auktorisationsprovet?

4. Frågor utbildningsmiljö

Hur skulle du beskriva utbildningsmiljön här på byrån?

Får medarbetarna branschspecifika workshops, seminarier, lunchutbildningar eller liknande? Hur ofta, vilken sorts utbildning?

Har ni några mer informella utbildningstillfällen, till exempel personalmöten, personalträffar, konferenser eller något gemensamt onlinedokument?

Finns det någon rutin eller system där tidigare revisorsassistenter hjälper nya?

Arbets- och platsfördelning

Hur ser progressionen ut när det gäller arbetsuppgifter?

Vilka typ av kunder jobbar revisorsassistenterna med?

- Följdfråga: Jobbar dem ensamma eller i grupp?

Med vilka sitter revisorsassistenterna när de arbetar?

Brukar revisorsassistenterna få studera ensamma eller i grupp?

5. Avslutning

Vi har ställt många specifika frågor idag. Finns det någonting annat ni tycker är viktigt att ta upp gällande utbildningen av revisorsassistenter som vi inte diskuterat om än?

Det var allt. Vi tackar så mycket för er tid!

Bilaga 2 Analys steg ett, exempel

Tabell 3

Analys steg ett

Internt system	Utvärderingssystem	Externa kurser
Interna kurser	Generöst med tid/kapital att avsätta till studier	Nätverk, externt & internt, nätverksträffar
Nätverka studie/arbetsgrupp från samma "årskull"	Individuell anpassning (olika uppdrag beroende på individens kompetens & mål & vilja)	Mentorskap (performance manager)
Feedbacksystem	Målsättning	Uppdragsfördelning
Byrån bestämmer när tentanden är redo för prov	Generösa med kapital för kurser & prov	Uppmuntran till lärandekultur
Ej förut: inga branschspecifika workshops, seminarie, lunchutbildningar	Informella möten (varannan vecka nyhetsuppdatering) (Avdelningsmöte om utbildningsplaner)	Formella små utbildningstillfällen
Afterwork	Tentander pluggar i grupp	Stora & små kunder finns
Arbetar ensam & i grupp	Möjlighet att flytta inom byrån	

Lärandeteori nämnd: Training on the job (=action learning)

Kommentar: En hel del om vad individen vill och har för drivkraft.

Kursplan	Training on the job	Internutbildning
FAR, extern utbildning m andra	Kunskapstest	Förberedelsekurs
Litet kontor	Individuellt driv	Dialog m byrå
Nätverk- kurser, event	Performance manager	Feedbacksystem, avstämning, utvärdering
Sätt upp mål	Nätverk – på egen hand	Kultur, platt, fråga
Progression av uppgifter	informell utbildning	plats, eget kontor + ute tillsammans
kontor storlek påverkar kunder + uppgift progression	internationell läroplan	studera i grupp/ensam – beror på specifik situation

Mer individuella faktorer/driv

Kommentar: Gröna celler betyder att nyckelorden, eller dess innebörd, återfinns i båda analyser. Gula celler betyder att det får diskuteras. Lila innebär att det var individuella

faktorer och var därför inte relevanta. Orangea är en notis om lärandeteori som nämns i intervjun. Vita celler fann ingen matchande motpart, men kunde tas med till steg två ändå om det ansågs relevant. Den röda texten var en understrykning av en förutsättning som uttryckligen inte fanns.

Bilaga 3 Analys steg två, Revisionsbyrå A

Tabell 4

Analys steg två, Revisionsbyrå A

Nyckelord	Förutsättning	Område
Internt system	Internt program	Resurser
Intern utbildning	Internt program	Resurser
Extern utbildning	Externa kurser	Resurser
Extern utbildning	Externa kurser	Byråkompetens
Målsättning	Målsättning	Individuell anpassning
Interna kurser	Intern utbildning	Resurser
Mentorskap (performance manager)	Mentorskap	Individuell anpassning
Uppdragsfördelning	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Nätverk (kurser, events, internt+extern)	Nätverk	Resurser
Nätverk (kurser, events, internt+extern)	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Feedbacksystem, avstämning, utvärdering	Feedback	Individuell anpassning
Uppmuntran till lärandekultur	Kultur	Utbildningsmiljö
Informell utbildning, nyhetsuppdatering	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Individuell anpassning (olika uppdrag beroende på individens kompetens, mål & vilja)	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
After work	Kultur	Utbildningsmiljö
Möjlighet att jobba ensam & i grupp	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Dialog med byrå inför prov	Support	Förberedelse inför prov
Studera med hjälp av nätverk	Nätverk	Resurser
Möjlighet att studera ensam & i grupp	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Förberedelsekurs	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Förberedelsekurs	Externa kurser	Byråkompetens
Eget kunskapstest	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Eget kunskapstest	Internt program	Resurser
FARs kunskapstest	Externa kurser	Byråkompetens
Mest små, medelstora kunder, ibland stora	Bred kundbas	Resurser
Egna kontor, kan sitta tillsammans	Platsfördelning	Individuell anpassning
Fem dagar ledigt för studier, kan få mer	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Generösa med kapital	Kapital	Resurser

Bilaga 4 Analys steg två, Revisionsbyrå B

Tabell 5

Analys steg två, Revisionsbyrå B

Nyckelord	Förutsättning	Område
Utbildningstrappa	Internt program	Resurser
Counselor	Mentorskap	Individuell anpassning
Avsatt tid för studier på arbetstid, 20h	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Feedback	Feedback	Individuell anpassning
Dubbelriktad feedback	Feedback (uppåt)	Byråkompetens
Buddy	Mentorskap	Individuell anpassning
Målsättning	Internt program	Resurser
Kickoff	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
After Work	Kultur	Utbildningsmiljö
Interna kurser	Intern utbildning	Resurser
LEAD-samtal, uppföljning	Feedback	Individuell anpassning
Nätverk diverse events + inbjudna	Nätverk	Resurser
Nätverk diverse events + inbjudna	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Utbildningskvällar (Malmö)	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Introduktionsutbildning	Introduktionsprocess	Resurser
Förberedelsekurs, intern	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Jämför med andra på samma nivå	Databas	Resurser
Databas med utbildningar	Databas	Resurser
Gruppmöten	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Tillgång till gamla prov, mallar, anteckningar	Support	Förberedelse inför prov
Dialog m byrån om när provet tas	Support	Förberedelse inför prov
Free-seatning på kontoret	Platsfördelning	Individuell anpassning
Öppet att fråga-kultur	Kultur	Utbildningsmiljö
Branschdagar	Nätverk	Resurser
Branschdagar	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Bred kundbas	Bred kundbas	Resurser
Extern förberedelsekurs	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Extern förberedelsekurs	Externa kurser	Byråkompetens
Företagsfester	Kultur	Utbildningsmiljö

Externa kurser	Nätverk	Resurser
Externa kurser	Externa kurser	Byråkompetens
Kurser nätverk	Nätverk	Resurser
Revisionsprogram	Internt program	Resurser
Önskemål om uppdrag	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Arbetar i grupp	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Guidning i arbetet	Mentorskap	Individuell anpassning
Firma betalar resa och uppehåll	Kapital	Resurser
Väljer tidpunkt för kurser själv	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Experter på områden (inom byrån)	Experter	Byråkompetens

Bilaga 5 Analys steg två, Revisionsbyrå C

Tabell 6

Analys steg två, Revisionsbyrå C

Nyckelord	Förutsättning	Område
Säkerställer kompetens genom kursplan samt feedback	Byråkompetens	Byråkompetens
Internt förutbestämt utbildningsprogram	Internt program	Resurser
Årlig obligatorisk veckoutbildning	Intern utbildning	Resurser
40 h avsatta till plugg	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Personaliserad utbildning efter önskemål	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Förberedelsekurs (FAR)	Externa kurser	Resurser
Förberedelsekurs (FAR)	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Förberedelsekurs (FAR)	Externa kurser	Byråkompetens
Interna kurser	Intern utbildning	Resurser
Introduktionskurs	Introduktionsprocess	Resurser
Kunskapsluncher	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Mentor på annat kontor	Mentorskap	Individuell anpassning
Kanal för tips i arbete / uppdrag	Informell utbildning	Resurser
Handledare	Mentorskap	Individuell anpassning
Nyhetsuppdatering online	Informell utbildning	Resurser
Familjär kultur	Kultur	Utbildningsmiljö
Avsatt arbetstid till plugg (ner till 80%)	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Jobbar i grupp	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Nätverk, utbildning	Nätverk	Resurser
Dialog m chefen när provet ska tas	Support	Förberedelse inför prov
Arbetsprogression efter individen	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Lokala nätverksträffar (sponsring, bankutbildning)	Nätverk	Resurser
After work	Kultur	Utbildningsmiljö
Företagsfester	Kultur	Utbildningsmiljö
Platsfördelning landskap	Platsfördelning	Individuell anpassning
Lördagskneg	Kultur	Utbildningsmiljö
Feedback	Feedback	Individuell anpassning
Dubbelriktad feedback	Feedback (uppåt)	Byråkompetens

Avstämning, löpande	Feedback	Individuell anpassning
Mall för plugg	Support	Förberedelse inför prov
Bred kundbas	Bred kundbas	Resurser
Uppdragsfördelning	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Experter på områden (inom byrån)	Experter	Byråkompetens
Lärandekultur	Kultur	Utbildningsmiljö

Bilaga 6 Analys steg två, Revisionsbyrå D

Tabell 7

Analys steg två, Revisionsbyrå D

Nyckelord	Förutsättning	Område
Utbildningspaket	Internt program	Resurs
Flexibel utbildning efter år 4	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Majoritet interna kurser	Interna program	Resurser
Externa kurser vid behov	Externa kurser	Resurser
Externa kurser vid behov	Externa kurser	Byråkompetens
Databas med extrautbildningar	Databas	Resurser
Hyra in specialister vid behov	Intern utbildning	Resurser
Hyra in specialister vid behov	Byråkompetens	Byråkompetens
Onboarding process	Introduktionsprocess	Resurser
Introducerar till företag-kulturen tidigt	Introduktionsprocess	Resurser
Fadder	Mentorskap	Individuell anpassning
Coach (gruppchef, formell)	Mentorskap	Individuell anpassning
Peer Group Learning	Internt program	Resurser
Peer Group Learning	Kultur	Utbildningsmiljö
Specialister (LOS) på kontoret	Nätverk	Resurser
Kickoff flera ggr per år	Kultur	Utbildningsmiljö
After work	Kultur	Utbildningsmiljö
Företagsfester	Kultur	Utbildningsmiljö
Målsättning, fixerade och egen	Målsättning	Individuell anpassning
Nätverk, klienter, kollegor	Nätverk	Resurser
Lokala nätverksträffar	Nätverk	Resurser
Lokala nätverksträffar	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Branschdagar	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Branschdagar	Nätverk	Resurser
Nätverk, nationellt	Nätverk	Resurser
Uppåtriktad feedback	Feedback (uppåt)	Byråkompetens
Bred kundbas	Bred kundbas	Resurser
Förberedelsekurs, FAR	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Förberedelsekurs, FAR	Externa kurser	Byråkompetens

Dialog om när provet ska tas	Support	Förberedelse inför prov
Utvärderingar efter uppdrag	Feedback	Individuell anpassning
Löpande utvärderingar	Feedback	Individuell anpassning
Utvärderingscykel	Feedback	Individuell anpassning
Praktiskt arbete tidigt	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Mycket handledning i början	Mentorskap	Individuell anpassning
Uppdragsfördelning, i den mån det går	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Kontorslandskap, fri placering, finns rum	Platsfördelning	Individuell anpassning
Avsatt arbetstid till studier	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Kan få mer avsatt tid vid behov, dialog	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Gruppmöten 1ggr/mån	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Jobbar i team	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Lärandekultur	Kultur	Utbildningsmiljö
Pluggmaterial, mall inför prov	Support	Förberedelse inför prov
Transparant system, öppna, högt i tak	Kultur	Utbildningsmiljö
Styrd progression, arbetsuppgifter	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Intranät (Central hemsida)	Internt program	Resurser
Experter inom olika områden	Experter	Byråkompetens
Generösa med utbildningar	Kapital	Resurser
Benchmarkar byråkompetensen	Byråkompetens	Byråkompetens

Bilaga 7 Analys steg två, Revisionsbyrå E

Tabell 8

Analys steg två, Revisionsbyrå E

Nyckelord	Förutsättning	Område
Handledare, mentor	Mentorskap	Individuell anpassning
Tajt teamarbete	Kultur	Utbildningsmiljö
Platsfördelning (fyrklöver)	Platsfördelning	Individuell anpassning
Introduktionsprocess	Introduktionsprocess	Resurser
After work	Kultur	Utbildningsmiljö
Feedback	Feedback	Individuell anpassning
Feedback (dubbelriktad)	Feedback (uppåt)	Byråkompetens
Utvecklingssamtal	Feedback	Individuell anpassning
Hyr in för interna kurser	Intern utbildning	Resurser
Hyr in för interna kurser	Byråkompetens	Byråkompetens
Avsatt tid för studier på arbetstid	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Förberedelsekurs FAR	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Förberedelsekurs FAR	Externa kurser	Byråkompetens
Externa kurser	Externa kurser	Resurser
Externa kurser	Externa kurser	Byråkompetens
Familjär företagskultur	Kultur	Utbildningsmiljö
Internt system/strukturerad modell	Internt program	Resurser
Externt nätverkande (genom kurser)	Nätverk	Resurser
Interna kurser (egna)	Intern utbildning	Resurser
Kontorsutbildning (konstant)	Intern utbildning	Resurser
Konferenser	Intern utbildning	Resurser
Kickoff	Intern utbildning	Resurser
Kickoff	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Bred kundbas, branscher o storlek	Bred kundbas	Resurser
Stöd & coaching med plugg	Support	Förberedelse inför prov
Löpande dialog & utvärdering	Feedback	Individuell anpassning
Målsättning	Målsättning	Individuell anpassning
Sitta bredvid handledare	Platsfördelning	Individuell anpassning
Uppmuntrande lärandekultur	Kultur	Utbildningsmiljö

Informella möten	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Tidig förberedelse inför provet	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Kapital utbildning	Kapital	Resurser
Forum för frågor efter varje uppdrag	Feedback	Individuell anpassning
Dialog m byrå inför prov	Support	Förberedelse inför prov
Anpassa utbildning efter förkunskaper	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Ass. jobbar med olika kollegor	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Anpassar uppdrag	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Expertföreläsningar	Intern utbildning	Resurser

Bilaga 8 Analys steg två, Revisionsbyrå F

Tabell 9

Analys steg två, Revisionsbyrå F

Nyckelord	Förutsättning	Område
Externa utbildningar, FAR	Externa kurser	Resurser
Externa utbildningar, FAR	Externa kurser	Byråkompetens
FARs utbildningsstege, inspiration	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Årlig avstämning m verksamhetschef	Feedback	Individuell anpassning
Möte revisionsteam 1ggr/månad	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Kurser skapar kontakter med andra	Nätverk	Resurser
Föreläsare Big 4	Byråkompetens	Byråkompetens
Feedback efter uppdrag	Feedback	Individuell anpassning
FARs förberedelsekurs	Förberedelse	Förberedelse inför prov
FARs förberedelsekurs	Externa kurser	Byråkompetens
Strategidagar	Intern utbildning	Resurser
Företagsfester	Kultur	Utbildningsmiljö
Arbetsfördelning	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Anpassad utbildning efter behov	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Byråmöte, veckovis	Intern utbildning	Resurser
Arbetsprogression	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Nära samarbete på byrån	Kultur	Utbildningsmiljö
Handledare i form av annan assistent	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Tid, utbildning, uppdrag skräddarsys	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Upplärning (vid anställning)	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Gå från mindre kunder till större	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Sitter/jobbar själv	Platsfördelning	Individuell anpassning
Interna uppdrag	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Tillgång till experter	Nätverk	Resurser

Bilaga 9 Analys steg två, Revisionsbyrå G

Tabell 10

Analys steg två, Revisionsbyrå G

Nyckelord	Förutsättning	Område
Utgår från FAR utbildningsmatris	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Välja utbildning/kurser själv	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Fadder	Mentorskap	Individuell anpassning
Externa kurser, FAR	Externa kurser	Resurser
Externa kurser, FAR	Externa kurser	Byråkompetens
ERFA	Intern utbildning	Resurser
Gästföreläsare	Intern utbildning	Resurser
Gästföreläsare	Byråkompetens	Byråkompetens
Mycket arbete inne på kontoret i början	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Pärm/kompendium om processer	Introduktionsprocess	Resurser
Förberedelsekurs	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Kunskapstest	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Kickoff	Informell utbildning	Resurser
AW	Kultur	Utbildningsmiljö
Öppen kultur för frågor & lärande	Kultur	Utbildningsmiljö
Kontor, par-rum	Platsfördelning	Individuell anpassning
Viktigt med samverkan	Kultur	Utbildningsmiljö
Reviderar hela företag start --> slut	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Avstämning, löpande & efter uppdrag	Feedback	Individuell anpassning
Bestämmer själv utbildning	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Avsatt arbetstid till studier	Stöd för studier	Förberedelse inför prov
Utbildningsdagar (ERFA-dagar)	Intern utbildning	Resurser
Utbildningsdagar (ERFA-dagar)	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Dialog om när provet ska skrivas	Support	Förberedelse inför prov
Årlig nyhetsuppdatering	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Interna utbildningar	Intern utbildning	Resurser
Gå jämte, få handledning	Mentorskap	Individuell anpassning
Arbetsprogression	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Dialog om vilka utbildningar som ska tas	Individuell anpassning	Individuell anpassning

Finns pluggmaterial från föregående tentander	Support	Förberedelse inför prov
Öppet klimat, ställa frågor	Kultur	Utbildningsmiljö
Bred kundbas	Bred kundbas	Resurser
Jobbar ensam och i grupper	Arbetsfördelning	Individuell anpassning

Bilaga 10 Analys steg två, Revisionsbyrå H

Tabell 11

Analys steg två, Revisionsbyrå H

Nyckelord	Förutsättning	Område
Mentor	Mentorskap	Individuell anpassning
Kurser från FAR	Externa kurser	Resurser
Kurser från FAR	Externa kurser	Byråkompetens
Plockar delar från FARs utbildningsstege	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Formell uppföljning 2ggr/ år	Feedback	Individuell anpassning
Anpassar utbildningen efter individen	Individuell anpassning	Individuell anpassning
Utvecklingssamtal	Feedback	Individuell anpassning
Interna utbildningsdagar	Intern utbildning	Resurser
Börjar med Revision & Bokslut, förståelse	Introduktionsprocess	Resurser
Nyhetsbrev/tidningar	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
FARs introduktionskurs, Revision 1	Introduktionsprocess	Resurser
FARs introduktionskurs, Revision 1	Externa kurser	Byråkompetens
Branschdagar	Nätverk	Resurser
Branschdagar	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Lokala nätverksträffar	Nätverk	Resurser
Lokala nätverksträffar	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Nätverk kollegor	Nätverk	Resurser
Förberedelsekurs FAR	Förberedelse	Förberedelse inför prov
Förberedelsekurs FAR	Externa kurser	Byråkompetens
Årlig konferens	Intern utbildning	Resurser
Årlig konferens	Kultur	Utbildningsmiljö
Lunchutbildningar	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
After work	Informell utbildning	Utbildningsmiljö
Kickoffs	Kultur	Utbildningsmiljö
Lämna över pluggmaterial	Support	Förberedelse inför prov
Internutbildning av byrån och kunder	Introduktionsprocess	Resurser
Främst K2-bolag & fåmansbolag	Smalare kundbas	Resurser
Egna kontor, möjlighet att sitta tillsammans	Platsfördelning	Individuell anpassning
Öppen kultur för frågor	Kultur	Utbildningsmiljö

Dagliga diskussioner & dialoger	Kultur	Utbildningsmiljö
Vänskaplig kultur med kollegor, fritid ihop	Kultur	Utbildningsmiljö
Onlineutbildningstillgångar	Externa kurser	Resurser
Onlineutbildningstillgångar	Externa kurser	Byråkompetens
Löpande uppföljning under & efter uppdrag	Feedback	Individuell anpassning
Möte med revisionsgruppen, tips & tricks	Informell utbildning	Resurser
Släpps snabbt, testa sig fram	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
Interna föreläsare har lång erfarenhet	Byråkompetens	Byråkompetens
Uppdragsfördelning	Uppdragsfördelning	Individuell anpassning
Externa föreläsare	Intern utbildning	Resurser
Externa föreläsare	Byråkompetens	Byråkompetens
Samarbete m annan byrå	Nätverk	Resurser
Stöd inför prov, diskussion med mentor	Support	Förberedelse inför prov
Handledning i början	Mentorskap	Individuell anpassning
Får vara med i hela revisionen	Arbetsfördelning	Individuell anpassning
