



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen

FEKH69

*Examensarbete i Redovisning
på Kandidatnivå*

HT 2012

Revisorsexamen

En undersökning om varför examensresultatet skiljer sig åt mellan "big four" och "non big four"

Författare:

David Andersson

Emelie Christensson

Maria Hansen

Handledare:

Erling Green

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Revisorsexamen - *En undersökning om varför examensresultatet skiljer sig åt mellan "big four" och "non big four"*

Seminariedatum: 2013-01-18

Kurs: FEKH69, Examensarbete i Redovisning på Kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: David Andersson, Emelie Christensson och Maria Hansen

Handledare: Erling Green

Nyckelord: Revisorsexamen, "Big four", "Non big four", Utbildningsplan, Styrning

Syfte: Syftet med vårt arbete är att undersöka varför andelen godkända på revisorsexamen skiljer sig åt mellan byråerna "big four" och "non big four".

Metod: En fallstudie som har gjorts utifrån en kvalitativ metod med induktiv ansats. Studien är baserad på semistrukturerade intervjuer, tryckta källor samt statistiska undersökningar.

Teoretiska perspektiv: Studiens litteraturavdelning består av teorier kring olika typer av styrning av professionella organisationer, learning by doing, "up or out"-system samt mentorskap.

Empiri: Den empiriska undersökningen består av semistrukturerade intervjuer som är genomförda med respondenter från tre byråer inom "big four" och tre byråer inom "non big four" samt med den examinationsansvarige på Revisorsnämnden.

Slutsatser: Studien indikerar att de byråer med en fast utbildningsplan med förutbestämda kurser till antal och till innehåll är de byråer som har högre godkännandegrad på revisorsexamen. Vi har sett att byråerna inom "big four" tenderar att använda sig av formell styrning, där assistenterna följer den förutbestämda utbildningsplanen. I byråerna inom "non big four" förekommer det en mer informell styrning där assistenterna får ta ett större ansvar att själva bestämma vilka kurser de ska ta. Slutligen skiljer den praktiska erfarenheten sig åt mellan de stora och de små byråerna. Små byråer arbetar sällan med IFRS och koncernbokslut vilket kan vara en nackdel inför provet. Assistenterna i de stora byråerna får mer praktisk erfarenhet och blir erbjudna fler kurser på grund av byråernas resurser, vilket kan leda till ett högre resultat på revisorsexamen

Abstract

Title: Auditor exam- *An examination of why the exam result differs between the auditing firms "big four" and "non big four"*

Seminar date: 18.01.2013

Course: FEKH69, Degree project in Financial and Management Accounting - Undergraduate level, 15 ECTS

Authors: David Andersson, Emelie Christensson, Maria Hansen

Advisor: Erling Green

Keywords: Auditor exam, "Big four", "Non big four", Education plan, Control

Purpose: The purpose of our study is to examine why the proportion of passing rate on the auditor exam differs between the auditing firms "big four" and "non big four".

Methodology: A case study based on a qualitative method with an inductive approach. The study was executed through semi-structured interviews, published sources and statistical surveys.

Theoretical Perspectives: The theoretical framework consists of theories about different types of controlling professional organizations, learning by doing, "up or out"-system and mentorship.

Empirical foundation: The empirical foundation consists of semi-structured interviews conducted by respondents in six auditing firms and the head of examination from Revisorsnämnden.

Conclusion: We have found that firms with an education plan receive a higher result on the auditor exam. It seems that the auditor firms within "big four" tend to use a formal control where the assistants follow the education plan. The "non big four" present an informal control where the assistants are more autonomous and can decide what courses they want to take. Finally the practical experience differs between the "big four" and "non big four". Smaller firms are rarely working with IFRS and consolidated financial statement which could be a disadvantage before the exam. The assistants in the bigger firms get more practical experiences and are offered more courses due to the resources of the firm, which can gain a higher rate on the exam.

Förord

Vi tackar Revisorsnämnden som ställde upp på intervju samt alla representanter på de företag vi har besökt. Vi har bemötts av öppenhet och engagemang och utan er hade vi inte kunnat göra detta arbete.

Vi vill också framföra ett stort tack till vår handledare Erling Green som gett oss konstruktiv kritik och goda råd på vägen.

Lund, 14 januari 2013

David Andersson

Emelie Christensson

Maria Hansen

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	2
1.1 Bakgrund	2
1.2 Historik	2
1.2.1 Revisoryrkets historia	2
1.2.2 Revisorsexamen historik.....	3
1.2.3 Tidigare forskning.....	5
1.3 Problemdiskussion	5
1.3.1 Problemformulering.....	7
1.4 Syfte.....	7
1.5 Disposition.....	7
2. Metod.....	8
2.1 Metodval	8
2.2 Val av forskningsansats	8
2.3 Fallstudier	9
2.4 Empiriska materialets tillgänglighet	9
2.5 Datainsamling.....	9
2.6 Urval	10
2.7 Genomförande av intervjuer.....	11
2.8 Metodkritik.....	12
3. Teori.....	14
3.1 Akademisk utbildning	14
3.1.1 Utveckling.....	14
3.2 Kunskapsorganisation.....	15
3.3 Styrning av professionella organisationer	16
3.3.1 Normativ styrning.....	17
3.3.2 Formell- och informell styrning	18
3.4 Learning by doing	19
3.5 Up or out	20
3.6 Mentorskap	21
4. Empiri	22
4.1 Byrå A	22
4.1.1 Utbildningsplan	22
4.1.2 Mentorskap	23
4.1.3 Praktisk och teoretisk erfarenhet.....	23
4.1.4 Tidpunkt för revisorsexamen	23

4.1.5 Uppföljning	23
4.1.6 Revisorsexamen utformning	24
4.2 Byrå B.....	25
4.2.1 Utbildningsplan	25
4.2.2 Mentorskap	25
4.2.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet	25
4.2.4 Tidpunkt för revisorsexamen	26
4.2.5 Uppföljning	26
4.2.6 Revisorsexamens utformning.....	26
4.3 Byrå C.....	27
4.3.1 Utbildningsplan	27
4.3.2 Mentorskap	27
4.3.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet	27
4.3.4 Tidpunkt för revisorsexamen	28
4.3.5 Uppföljning	28
4.3.6 Revisorsexamens utformning.....	28
4.4 Byrå D	29
4.4.1 Utbildningsplanen	29
4.4.2 Mentorskap	29
4.4.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet	29
4.4.4 Tidpunkt för revisorsexamen	30
4.4.5 Uppföljning	30
4.4.6 Revisorsexamens utformning.....	31
4.5 Byrå E.....	32
4.5.1 Utbildningsplan	32
4.5.2 Mentorskap	32
4.5.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet	33
4.5.4 Tidpunkt för revisorsexamen	33
4.5.5 Uppföljning	33
4.5.6 Revisorsexamens utformning.....	34
4.6 Byrå F	35
4.6.1 Utbildningsplan	35
4.6.2 Mentorskap	35
4.6.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet	35
4.6.4 Tidpunkt för revisorsexamen	35

4.6.5 Uppföljning	36
4.6.6 Revisorsexamens utformning.....	36
4.7 Intervju med revisorsnämnden	37
4.7.1 Tidpunkt för revisorsexamen	37
4.7.2 Övriga frågor.....	38
4.8 Sammanställning av empirin	39
5. Analys	40
5.1 Utbildningsplanen	40
5.2 Mentor.....	41
5.3 Praktiskt eller Teoretisk erfarenhet.....	42
5.4 Tidpunkt för examen	44
5.5 Uppföljning: vad händer om man inte klarar provet?.....	46
5.6 Examens utformning	48
6. Slutsats	49
6.1 Slutsatser	49
6.2 Rekommendationer.....	50
6.3 Förslag till vidare forskning	50
7. Referenslista	52
Bilaga 1 – FARs utbildningsplan.....	55
Bilaga 2 – Byråintern utbildningsplan	56
Bilaga 3 – Intervju med Revisorsassistent	58
Bilaga 4 – Intervju med Utbildningsansvarig.....	59
Bilaga 5 – Intervju med Revisorsnämnden.....	61

1. Inledning

I detta inledande kapitel redogör vi för historiken till revisorsyrket och revisorsexamen för att ge läsaren en förståelse för revisionsbranschen. Därefter följer en genomgång av tidigare forskning. Studiens problem diskuteras och formuleras och slutligen presenteras vårt syfte.

1.1 Bakgrund

I slutet på 1800-talet fastställdes ett krav för aktiebolag om att ha minst en revisor. Efter det ekonomiska sammanbrottet som följdes av Krügerkraschen 1932 förändrades synen på revisorer. För att få de ekonomiska brotten att avta krävdes det striktare kontroll och granskning över företagets ekonomi (Wallerstedt, 2009). På den tiden fanns det inget särskilt krav för att bli revisor medan man numera måste avlägga en revisorsexamen för att bli godkänd eller auktoriserad revisor. En förutsättning för att få lov att göra detta är att man har en akademisk utbildning från antingen universitet eller högskola samt att man har genomgått en praktisk utbildning på en revisionsbyrå. Den praktiska utbildningen ska pågå under minst tre år och ska omfatta revision av årsbokslut och koncernbokslut (Förordning 1995:665). Revisorsexamen är ett sätt för Revisorsnämnden att säkerställa att revisorn har tillräckligt med kunskap för att utföra lagstadgad revision (ibid). Den aktuella revisorsexamen har funnits sedan 1989 och godkännandenivån på proven har sedan dess legat på ca 50 procent (Revisorsnämnden, 2012a).

1.2 Historik

1.2.1 Revisoryrkets historia

I Revisorslagen (2001:883) beskrivs vad revisionsverksamheten utgörs av.

“Verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning.”

Ett enklare sätt att beskriva det på är att en revisor granskar, bedömer och uttalar sig om ett företags redovisning och förvaltning (FAR förlag, 2001). Oberoende av vilken företagsformman verkar inom ställs det särskilda krav på hur ett företags ställning och

resultat ska redovisas. För att denna information ska bli tillförlitlig för företagens kunder och deras övriga intressenter måste denna utföras av en oberoende part, det vill säga en revisor (ibid). Kravet från företagens sida att använda revisorer är reglerat i aktiebolagslagen (ABL, 9 kap § 1).

I Wallerstedt (2009) beskrivs revisorsbranschens historia under 100 år. I slutet på 1800-talet växte behovet av aktiebolag i Sverige. I takt med det ökade behovet stiftades 1895 aktiebolagslagen (ABL), som krävde att varje aktiebolag skulle ha en eller flera revisorer. På den här tiden fanns det inte något krav på yrkeskvalifikation för revisorer vilket gjorde att det var svårt att säkerhetsställa vilken kvalitet det utförda arbetet höll. Stockholms handelskammare bildades 1910 och fick uppgiften att auktorisera revisorer. Under samma period fick Handelshögskolan i Stockholm sin första utbildning för revisorer. 1923 grundades det som idag heter FAR, vilket är en organisation för revisorer, redovisningskonsulter och rådgivare.

Den enskilt största händelse som påverkat revisorsbranschen är Krügerkraschen som inträffade 1932. Efter Krügerkoncernens ekonomiska sammanbrott och konkurs förändrades synen på revisorer. Det ansågs finnas ett behov av en striktare kontroll över revisorernas kompetens och arbete, samt en ändrad syn på revision. Istället för att se revision som ett instrument för privat ekonomisk vinning, skulle det nu istället fylla en funktion i näringslivet och folkförsörjningen (Wallerstedt, 2009).

Kommerskollegium tog över uppgiften att utföra auktorisation och godkännande över revisorer från handelskammaren 1973. Under samma period tilltog de ekonomiska brotten, vilket ökade efterfrågan på revision. Detta ledde så småningom till att revisionsplikt infördes för alla aktiebolag i Sverige i slutet på 80-talet. År 2010 beslutade regeringen att avskaffa revisionsplikten för små bolag och istället införa frivillig revision (SOU 2008:32).

1.2.2 Revisorexamen historik

Fram till 1989 krävdes det ingen revisorexamen för att bli auktoriserad revisor. Kraven för att utföra revision före den här tiden var att man skulle inneha en examen i civilekonomi och utöva fem års praktik hos en revisor, som sedan skrev på ett intyg att man var kvalificerad (Balans nr 6-7, 1990). Enligt Björn Marklund i Balans nr 2 (2002) hade revisionsyrket inte någon hög status utan sågs snarare som något man alltid kunde bli. Det var därför betydligt

svårare att rekrytera nytexaminerade studenter till revisorsyrket och kvaliteten på de sökande var inte tillfredsställande.

I takt med internationaliseringen skedde det stora förändringar, framför allt inom område som näringsliv och offentlig verksamhet, men även inom redovisning och revision. Sverige blev medlem i den Europeiska Gemenskapen (EG) 1995. I EGs åttonde direktiv regleras bland annat utbildnings- och praktikkraven för revisorer som ska arbeta på den europeiska marknaden. Ett av kraven för att Svenska revisorer skulle accepteras på den internationella marknaden var att Sverige skulle införa en revisorsexamen (Balans nr 6-7, 1990).

För FAR var det en självklarhet att leva upp till EG-standard varpå de hösten 1989 införde en frivillig revisorsexamen. I samband med detta fattades även beslut om att göra den rekommenderade basutbildningen obligatorisk för att kunna bli invald i FAR. Basutbildningen är den utbildning som sker från ekonomiexamen på universitetet fram till auktorisation och denna kan fullgöras antingen internt på en byrå eller externt genom FAR Akademi. Syftet med utbildningen och examen för revisorerna är att ta kvalitetsfrågorna på allvar (Balans nr 6-7, 1990). FARs styrelse utsåg ett examensråd som hade till uppgift att ansvara för provets kvalitet. Examinationen för att bli auktoriserad revisor, gick ut på att avlägga sammanlagt tre prov. Det första provet gjorde revisorsassistenten efter ett års praktisk erfarenhet och det andra provet gjordes efter ytterligare två års erfarenhet. De två första proven kunde antingen avläggas internt i byrån, eller externt hos IREV (FAR Akademi). Det tredje och slutliga provet innehöll en skriftlig och en frivillig muntlig del och utfördes i omedelbar anslutning till auktorisationstidpunkten hos FAR. Godkännandegraden på samtliga tre prov 1989 låg på ca 75 procent. Tre år senare, 1992, blev revisorsexamen obligatorisk i Sverige för alla som skulle utöva revision (Balans nr 2, 2002).

FARs helägda dotterbolag, Far akademi (tidigare IREV), arrangerar utbildningar för revisorer och ger även ut böcker och tidsskrifter (FAR). FARs utbildningskommitté består av nio medlemmar från olika revisionsbyråer, stora som små (Balans nr 10, 2006).

1994 bildades Revisorsnämnden (RN) som en egen myndighet med huvudsaklig uppgift att granska och utföra både godkännande och auktorisation för revisorer. Revisorsnämnden införde nya examinationer, revisorsexamen (för godkännande) och högre revisorsexamen (för auktorisation), vilket än idag är de proven som gäller (Wallerstedt, 2009). Provet innehåller problem som påminner om situationer revisorer kan komma att ställas inför.

Ämnena är uppdelade inom revision, redovisning, revisorsrollen, associationsrätt och beskattningsrätt (Revisorsnämnden, 2012b).

1.2.3 Tidigare forskning

I Sverige har det utförts tämligen lite forskning kring området som undersöker vilka bakomliggande faktorer som kan vara en bidragande orsak till att resultatet på revisorsexamen endast når upp till ca 50 procent. Cederwall och Sävås, två författare från Umeå Universitet, gjorde dock en studie på detta 2012. Deras studie grundades på statistik från Revisorsnämnden uppdelat på ålder, kön, storlek på byrån respektive kontor. Utifrån dessa faktorer undersökte de om det var någon av faktorerna som hade störst inverkan på resultatet på examen. Studien resulterade i att ålder hade störst inverkan och kön hade lägst inverkan.

I Balans nr 10 från 2006, gjordes det en undersökning om vad orsaken kan vara till att hälften av de som skrev examensprovet mellan 1998 och 2006 inte blev godkända. Representanter från olika byråer upplevde att den främsta anledningen var att tentanderna behövde mer tid för att förbereda sig inför proven. Examensrådet påpekade att det var viktigt med en bred erfarenhet och att man bör undvika att specialisera sig inom ett visst område för tidigt.

Revisorsexamen i USA (CPA) har också en godkännandegrad som är väldigt låg, till och med lägre än i Sverige. Där har bland annat Brahmasrene & Whitten (2001) haft samma syfte med sin studie som Cederwall och Sävås (2012) och de valde att undersöka om bakomliggande faktorer såsom gymnasiebetyg, utbildningstimmar, praktisk erfarenhet från revisionsbyrå, utbildningsnivå, ålder och kön har något samband med resultatet. Studiens resultat visade att gymnasiebetyg, ålder, praktisk utbildning på revisionsbyrå och kön är de faktorer som är mest signifikanta för att få ett godkänt resultat på provet.

1.3 Problemdiskussion

Då det i tidigare forskning har undersökts vem som klarar revisorsexamen, inriktar vi vår studie på varför resultaten skiljer sig åt mellan stora och små byråer. Sedan det obligatoriska provet infördes 1996 har statistiken för andelen godkända sett ungefär likadan ut, nämligen att endast 50 procent klarar proven vid varje examenstillfälle (Revisorsnämnden, 2012a). Cederwall & Sävås visar i sin undersökning från 2012, Revisorsnämndens statistik på revisorsexamen från 2006-2011, uppdelat på de största revisionsbyråerna "big four" och de

resterande byråerna "non big four". Godkännandegraden är ca 59 procent hos "big four" och endast 45 procent hos "non big four". I Balans nr 4 från 2010 skriver Revisorsnämndes chef Peter Strömberg att andelen godkända på revisorsexamen bör ligga mellan 55 till 60 procent.

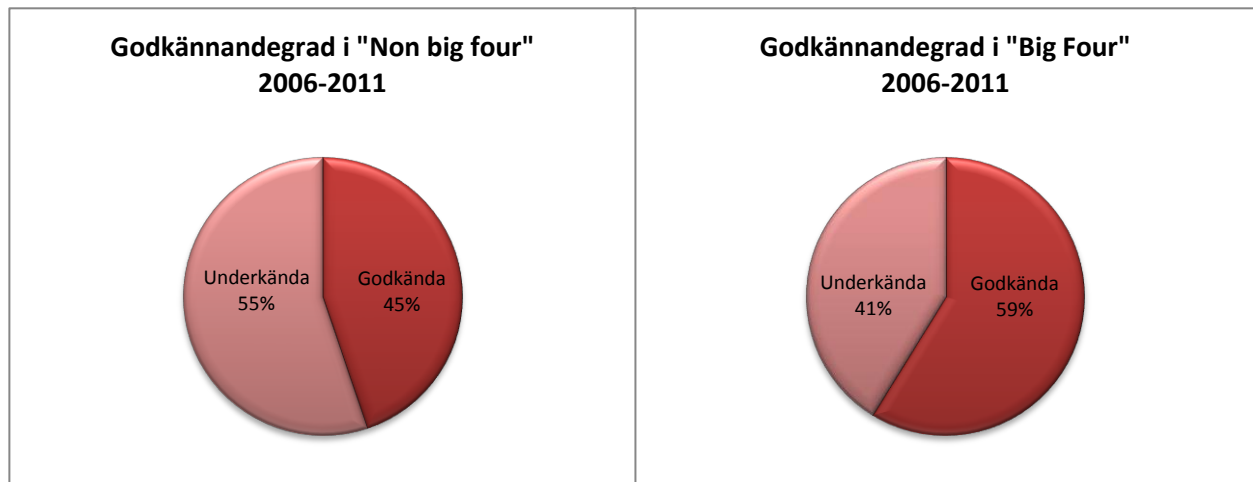


Bild 1. Godkännandegrad revisorsexamen. (Cederwall & Sävås, 2012)

Han konstaterar att proven har för avsikt att vara svåra och att ett godkänt resultat är bra så länge det inte går ner mot 50 procent. De flesta revisionsbyråerna i Sverige har någon form av utbildningsplan vilket är en plan för vilka kurser revisorsassistenten ska eller bör gå för att kunna klara examen. Kurserna kan tas antingen internt i byrån eller externt hos FAR akademi. Vem som bestämmer vilka och hur många kurser som ska tas är olika beroende på om det är en byrå som ingår i "big four" eller "non big four". Graden av assistenternas autonomi kan undersökas genom att jämföra den formella, informella och normativa styrningen under förberedelserna inför revisorsexamen. Genom att undersöka hur det ser ut i respektive byrå kan vi utläsa vad de stora byråerna har som de små saknar, vilket kan ligga till fördel inför provet.

1.3.1 Problemformulering

Varför skiljer sig resultatet åt på revisorsexamen mellan revisionsbyråerna "big four" och "non big four"?

För att besvara vår fråga har vi valt att fördjupa oss inom tre områden:

- Hur ser utbildningsplanen för revisorsassistenterna ut hos "big four" och "non big four"?
- På vilket sätt skiljer det sig i byråernas styrning mot revisorsassistenterna?
- Hur skiljer de praktiska förberedelserna sig inför provet mellan byråerna?

1.4 Syfte

Avsikten med vårt arbete är att undersöka varför andelen godkända på revisorsexamen skiljer sig åt mellan byråerna "big four" och "non big four".

1.5 Disposition

Metod - Här redogör vi för vårt metodval och tillvägagångssätt. Vidare nämner vi den kritik som kan riktas mot våra val.

Teori - Här redogör vi för den akademiska utbildning som krävs för revisorsyrket. Vidare går vi igenom vårt teoretiska ramverk.

Empiri - Här presenteras våra valda revisionsbyråer samt den information vi fått fram genom våra intervjuer.

Analys - Med utgångspunkt från informationen vi har samlat in analyserar vi vårt material med koppling till de teorier vi valt.

Slutsats - I detta avsnitt presenterar vi de resultat vi kommit fram till i vår undersökning.

2. Metod

I detta avsnitt redogör vi inledningsvis för vårt metodval. Vidare beskriver vi vårt tillvägagångssätt och urval vid datainsamling som ligger till grund för vårt empiriska material. Avslutningsvis gör vi läsaren införstådd med den kritik som kan riktas mot vår metod och vårt genomförande genom en diskussion om validitet och reliabilitet

2.1 Metodval

Det finns två metoder att utgå från i en undersökning, den kvalitativa metoden, den kvantitativa metoden eller en kombination av dessa.

De största skillnaderna mellan metoderna är för det första att en kvalitativ forskning är mer inriktad på ord medan en kvantitativ är mer inriktad på siffror (Jacobsen 2002). De skiljer sig även i förhållningssättet mellan teori och praktik. Inom den kvalitativa forskningsteorin betonas ett induktivt synsätt på teorigenereringen medan den kvantitativa betonar ett deduktivt synsätt (Bryman & Bell, 2005).

Vi har i vårt arbete lagt stor vikt vid den empiriska information som vi samlat in. Då mycket av vår empiri bygger på värderingar och attityder från respondenterna har det varit viktigt för oss att göra en djupare och noggrannare tolkning av vår insamlade data. Eftersom en kvalitativ metod bygger på tolkning av ord känns denna mest relevant i vårt arbete och vi har därmed valt att utgå från denna.

2.2 Val av forskningsansats

Vårt val av forskningsansats bygger på en induktiv teorigenerering. Vid användning av denna metod går forskaren "från empiri mot teori" (Jacobsen, 2002). Forskaren samlar vid denna metod in empiri helt utan förväntningar och får på så sätt in en större mängd data, utan att någon information sorteras bort från början. Med utgångspunkt från den insamlade informationen formuleras sedan teorierna. Genom att välja det induktiva alternativet blir den insamlade informationen en bättre avspegling av verkligheten, vilket också leder till att informationen känns relevant och viktig (ibid). Eftersom vi ansåg det viktigt att få in en bred datainsamling som skulle kunna hjälpa oss att identifiera passande teorier lämpar sig den här forskningsansatsen bäst för vår studie.

2.3 Fallstudier

I en fallstudie fördjupar sig författarna i en avgränsad företeelse, som de har möjlighet att undersöka under en begränsad tid. Den information som ligger till grund för en fallstudie ska samlas in på ett metodiskt sätt och görs vanligtvis genom intervjuer (Bell, 2006). Då vi har för avsikt att få en djupare inblick i byråernas utbildningsplan samt undersöka hur styrningen kan påverka revisorsassistentens resultat på examensprovet, lämpar det sig att göra en fallstudie.

2.4 Empiriska materialets tillgänglighet

När en fallstudie ska genomföras i arbetet är det viktigt att ha tillgång till information. Enligt Gummesson (1985) i Green (1994) finns det tre olika former av tillgänglighet vilka är tillgänglighet till information, tillgänglighet till personer samt tillgänglighet till företag. Tillgänglighet till personer och företag har i vårt fall inte varit något problem då vi fick bra gensvar från de byråer vi kontaktade. Däremot har tillgängligheten till information varit ett större problem då vi sökte statistik på hur många från varje revisionsbyrå som blev godkända på revisorsexamen. Detta var något byråerna inte ville lämna ifrån sig och istället fick vi utgå från statistiken Cederwall och Sävås (2012) fått ta del av från Revisorsnämnden.

2.5 Datainsamling

Det finns två olika tillvägagångssätt för att samla in data, antingen genom primärdata eller genom sekundärdata.

Primärdata är information som samlas in för första gången direkt från den primära källan och som är skraddarsydd för den aktuella frågeställningen. Vi har använt oss av primärdata i form av intervjuer med de olika byråerna samt Revisorsnämnden (Jacobsen, 2002). Eftersom vår uppsats bygger på den empiriska forskningen var det viktigt för oss att informationen från intervjuerna kom från primärkällan och inte hade blivit tolkad av någon annan.

Vid insamling av sekundärdata används sådan information som tidigare samlats in för något annat ändamål (ibid). Den typ av sekundärdata vi har använt oss av är litteratur, statistiska undersökningar, vetenskapliga artiklar samt tidsskrifter.

2.6 Urval

För att besvara vår frågeställning har vi valt att fokusera på utbildningsplanen hos tre byråer som ingår i "big four" och tre mindre revisionsbyråer som ingår i "non big four". När det gäller det urval vi gjort har vi valt att använda oss utav en trestegs modell som tas upp i Jacobsen (2002).

Det första steget är att begränsa studien utifrån tid, pengar och analysmöjligheter. Eftersom en undersökning av hela revisionsbranschen inte är realistisk ur tidsperspektiv har vi valt att besöka revisionsbyråer som ligger geografiskt nära oss. När vi valde vilka byråer vi skulle intervju, bestämde vi oss för att besöka sex företag med kontor i Malmö. Intervjuerna utfördes på respektive byrås kontor av den anledningen att respondenterna skulle känna sig bekväma i miljön. Vi vill undersöka just de första åren på en byrå, det vill säga vägen från nyanställning fram till revisorsexamen, för att se om assistenterna får olika förberedelser och om detta påverkar deras chanser att klara provet. Därför har vi valt att göra en undersökning på byråernas utbildningsplaner då dessa omfattar förberedelserna både gällande kursutbud, mentorskap samt praktisk erfarenhet. Eftersom vi är medvetna om att "big four" har högre godkännandegrad vill vi klargöra om byråerna har samma slags styrning mot sina assistenter och hur denna skiljer sig från "non big four". Vidare genom att titta på den praktiska erfarenheten som assistenterna får under sina första år på byrån, kan vi undersöka hur basutbildning skiljer sig mellan byråerna. Genom dessa fördjupningar vill vi undersöka och se anledningen till att "big four" klarar examen bättre. Vi valde att fokusera på revisorsexamen, då vi har begränsad tid för arbetet och inte kan undersöka högre revisorsexamen lika ingående. Förberedelserna inför den högre revisorsexamen grundar sig på en fortsättning av företagets olika utbildningsplaner och skiljer sig därmed inte åt markant från revisorsexamen. Då vårt mål var att få intervjuer med två representanter från varje företag, underlättade det för oss att undersöka just revisorsexamen eftersom det är betydligt fler som skriver detta prov.

Det andra steget innefattar att dela in populationen i undergrupper. Vår tanke var från början att dela in våra företag i tre undergrupper, med två små, två medelstora och två stora byråer. Då vi inte fick tillgång till statistiken över provresultaten från respektive byrå, hörde vi av oss till Revisorsnämnden som hänvisade oss till en undersökning gjord av Cederwall och Sävås. I deras arbete fann vi statistik som var uppdelad på "big four" och "non big four". Vi valde därför att utgå från denna statistik och att dela upp byråerna på samma sätt.

Det tredje och sista steget i urvalsprocessen är att välja kriterier för urvalet av respondenter. Vi ville få en bra inblick i hur de första åren på en revisionsbyrå ser ut och valde då att intervjua två personer på varje byrå. Intervjuerna har gjorts med en utbildningsansvarig på byrån samt en revisorsassistent eller nybliven godkänd revisor. Dessa två kändes som bra komplement till varandra då den ena kan motivera varför deras utbildningsplan är utformad som den är, medan revisorsassistenten kan ge direkt feedback på hur utbildningsplanen upplevts.

När vi skulle välja ut lämpliga företag för vår studie kontaktade vi till att börja med de byråer som vi var bekanta med, nämligen byråerna inom "big four". Vid uppsökandet av byråer inom "non big four" upplevde vi inga svårigheter.

2.7 Genomförande av intervjuer

Vi har valt att genomföra semistrukturerade intervjuer och har på så sätt fått en mer öppen dialog med våra representanter. Genom att göra den typen av intervju öppnas möjligheten att föra en diskussion med efterföljande frågor. En förutsättning för att genomföra en semistrukturerad intervju är att det finns en utformad intervjuguide (Bryman & Bell, 2005). Denna utformade vi i ett tidigt stadie eftersom vi ville få kontakt med företagen så tidigt som möjligt i vår studie. Vi formulerade två olika intervjuguides till respektive byrå, en till revisorsassistenten som bestod av tio frågor och en till byråns utbildningsansvariga som bestod av elva frågor. Intervjun med Revisorsnämnden genomfördes via e-post och intervjuguiden utformad till dem bestod av sju frågor. För att utveckla deras svar skickade vi även följdfrågor som vi fick svar på efter några dagar.

Den första kontakten med byråerna hade vi genom e-post där vi dels förklarade uppsatsens syfte och dels undrade om de var intresserade att ställa upp på intervjuer. Kort därpå kontaktade vi dem även via telefon och kunde på så vis boka in möte för våra intervjuer på respektive kontor. På två av byråerna, C och F, fick vi endast en intervju på grund av att de för tillfället hade mycket att göra. På byrå C fick vi en intervju med en nyutexaminerad godkänd revisor och på Byrå F intervjuade vi en revisorsassistent. Enligt våra beräkningar skulle varje intervju ta ungefär 25 minuter, vilket stämde bra ihop med utfallet. Under intervjun förde en av författarna anteckningar samtidigt som vi spelade in samtalet med diktafon. Efter avslutad intervju gjorde vi en skriftlig sammanställning av det insamlade materialet som skulle ligga till grund för empirin. Viktigt att påpeka gällande

intervjuerna är att en del av informationen som framgår är respondenternas personliga åsikter och representerar inte hela revisionsbyrån.

2.8 Metodkritik

Enligt Bryman & Bell (2005) finns det kritiker som påstår att den kvalitativa forskningsmetoden är alltför subjektiv. Kritikerna menar att forskningen alltför mycket bygger på forskarens tolkning samt att resultatet ofta speglas av den personliga relationen som byggs upp under undersökningen. Vidare kritiseras kvalitativ forskningsmetod för att den är svår att generalisera. Detta beror på att de valda representanterna ofta förekommer inom samma bransch, i vårt fall revisionsbranschen, vilket leder till att resultatet blir svårt att föra över till andra branscher.

Bell (2006) tar upp den kritik som har riktats mot fallstudier vilken är riktad mot dess grundprincip, nämligen att man endast undersöker ett fåtal enheter. Hon nämner även att kritikerna anser att resultaten från fallstudier kan bli missvisande då det kan vara svårt att kontrollera den insamlade informationen, just på grund av att det är ett fåtal enheter som undersöks.

Vid en kritisk bedömning av studiens trovärdighet är reliabilitet och validitet två återkommande begrepp (Bryman & Bell, 2005).

Reliabilitet

För att reliabiliteten i en studie ska vara hög är det viktigt att resultatet i mätningen inte påverkas av vem som utför den. Resultatet bör alltså bli det samma om studien skulle upprepas vid ett senare tillfälle av andra författare (Bell, 2006). För att få så hög reliabilitet som möjligt har vi gjort en del åtgärder i våra intervjuer. För det första skickade vi förberedande e-post till våra respondenter där vi kort gick igenom ämnet för intervjun. Vi spelade även in intervjuerna för att tolkningsprocessen skulle bli så noggrann som möjligt. Slutligen lät vi samtliga respondenter vara anonyma eftersom de på så sätt kunde känna sig tryggare i att ge ärliga svar. Eftersom samtliga författare till studien inte har genomfört någon intervju förut kan respondenternas svar påverkas av faktorer som till exempel författarnas ålder och det faktum att undersökningen utförs av studenter. Miljön som valdes till intervjuerna kan också bidra till hur svaren formulerades. Vi valde att genomföra intervjuerna på respektive byrås kontor vilket kan bidra till att respondenterna har svarat

mer ur byråernas perspektiv. Eftersom studien grundar sig på författarnas tolkningar sänker detta reliabiliteten något.

Validitet

Det som avgör om en studie är valid kännetecknas av att den undersöker det som avsågs att mäta samt att den stämmer överens med verkligheten (Bell, 2006). Då delar av studiens information samlades in via intervjuer minskar studiens validitet något på grund av att svaren kan spegla personers åsikter och uppskattningar. Den information som är insamlad från litteraturen och även statistiken från Revisorsnämnden höjer studiens trovärdighet ytterligare eftersom det speglar den faktiska verkligheten (Bryman & Bell, 2005). Slutligen speglar studien det den från början avsåg att undersöka vilket gör studien ytterligare valid.

3. Teori

I detta kapitel ger vi inledningsvis en presentation på den akademiska utbildningen som ligger till grund för revisorsyrket. Vår teoretiska referensram beskriver vad som karaktäriseras av en kunskapsorganisation och på vilka sätt denna kan styras. Teorier som kan kopplas samman till detta är "learning by doing", "up or out" och mentorskap.

3.1 Akademisk utbildning

För att bli godkänd revisor måste man som revisorsassistent uppfylla ett antal olika utbildningssteg enligt Revisorsnämnden. Det första steget innehåller en akademisk utbildning på 180 högskolepoäng (hp), vilket motsvarar tre års heltidsstudier vid universitet eller högskola. Denna utbildning ska bland annat omfatta områdena företagsekonomi och juridik, men det finns även övriga obligatoriska ämnen som vi ska gå igenom (Revisorsnämnden, 2012c). Företagsekonomi ska totalt motsvara 90 hp och innehålla områdena redovisning, koncernredovisning, organisationsteori, finansiering och ekonomistyrning ingå (ibid). De juridiska kurser som ingår i utbildningen är en juridisk översikt kurs, beskattningsrätt och revisorsjuridik som totalt motsvarar 45 hp. Inom de övriga obligatoriska ämnena ska informations- och databehandling, statistik och nationalekonomi ingå och motsvara minst 30 hp. Utöver de kurser som nämnts här ska man också bedriva självständiga studier där man skriver en uppsats om sammanlagt 15 hp.

Efter den akademiska utbildningen ska revisorsassistenten som ett andra steg genomföra en praktisk utbildning på minst tre år. Detta dels för att förbereda assistenten på sin examen och dels för att praktisera de teoretiska kunskaper som studerats på universitetsnivå (Revisorsnämnden, 2012d). Den praktiska utbildningen ska sträcka sig under minst tre års heltidsarbete, vilket ungefär motsvarar 1600 timmar om året. Under de tre åren ska revisorsassistenten följa en speciell utbildningsplan där 1500 timmar ska omfatta revision (Revisorsnämnden, 2012e) (RNFS 1996:1).

3.1.1 Utveckling

I 7§ i RNFS 1996:1 står det angivet att utbildningsplanen innebär att man deltar på kurser och seminarium kombinerat med det praktiska arbetet på byrån. Syftet med utbildningsplanen är att ge assistenten lärdom om revision och möjlighet till att prova olika relevanta arbetsuppgifter. Man kan som assistent antingen följa en intern utbildningsplan,

där företaget självt bestämmer vilka kurser och seminarier som assistenten ska delta i. Det andra alternativet är att följa en extern utbildningsplan, som till exempel den FAR erbjuder (FAR akademi, 2012). Revisorsexamen för godkänd revisor arrangeras en gång per termin av revisorsnämnden (Revisorslag 2001:883). Administrationskostnaden och examensavgiften uppgår för nuvarande till 16000 kronor (Revisorsnämnden, 2012b). Exempel på FARs utbildningsplan samt en av byråernas se bilaga 1 och 2.

3.2 Kunskapsorganisation

Enligt Alvesson och Sveningsson (2012) finns det tre olika typer av organisationer som kan betraktas som kunskapsintensiva. Dessa är uppdelade i expertbyrå, kunskapsbyråkrati och idéinkubatorn. Den förstnämnda organisationstypen har som särdrag att vara organiserad kring ett mindre antal nyckelpersoner, ha stor individuell självständighet samt ha arbetsuppgifter som är baserade på expertkunskap. I den kunskapsbaserade byråkratin arbetar man med standardiserade lösningar och tjänster. För att kunna arbeta med de standardiserade uppgifterna behövs professionell kunskap inom området. I den sistnämnda organisationstypen, idéinkubatorn, ligger fokus på att lösa problem för uppdragsgivaren och ge nya lösningar på problem. Revisionsbyråer är ett exempel på en organisation som ligger under den kunskapsbaserade byråkratin (Alvesson & Sveningsson, 2012).

Organisationer inom den kunskapsbaserade byråkratin har de senaste två decennierna blivit allt vanligare förekommande (ibid). Storleken på organisationen är centralt inom den här kategorin eftersom en större byrå både kan ta sig an fler klienter och genomföra mer omfattande uppdrag, än vad en liten byrå kan. Karaktäristiskt för det kunskapsbaserade arbetet är att det baseras på en akademisk grund samt kräver en lång formell utbildning. Som revisor är det viktigt att bete sig på ett korrekt sätt samt att följa de normer som finns om hur arbetet ska ske (ibid). I "kunskapsarbete och kunskapsföretag" beskriver Alvesson (2004) revisionsfirmor som professionella serviceföretag som i hög grad grundar sitt arbete på sociala regler, normer och traditioner.

En av de viktigaste uppgifterna för kunskapsföretagen är att behålla sitt humankapital. Detta innefattar personalens kunskap och färdigheter vilket är den viktigaste resursen i den här typen av organisation. I Alvesson (2004) citeras Løwendahl (1997) om hur betydelsefull personalen är i en kunskapsorganisation: *"Många säger att alla våra resurser försvinner ner med hissen på kvällen efter en dags arbete och att företaget sedan saknar innehåll. Det är*

därför som jag ser det som min viktigaste uppgift att se till att de kommer tillbaka nästa morgon”

Det företag som lägger ner mest resurser på rekrytering, urval och karriärmöjligheter har också bäst chans att anställa de bästa individerna. Beroende på resurserna i företaget görs en prioritering vid rekryteringstillfället. Antingen satsar företaget på de bästa och mest begåvade individerna eller så nöjer man sig med dem som bara är tillräckligt bra. Det sistnämnda kan handla om att man måste anpassa sig till företagets lönebudget och istället väljer att lägga sina resurser på utveckling av personalen (Alvesson, 2004).

3.3 Styrning av professionella organisationer

Professionella organisationer har en sak gemensamt, nämligen att de tenderar att ha en hierarkisk struktur. Eftersom de anställda besitter specifik kunskap är det viktigt att differentiera dessa inom organisationen. På så vis blir det lättare både för individer inom organisationen och även för intressenterna att se avgränsningen i företaget. Antal hierarkiska nivåer inom organisationer och även arbetsvillkoren kan se olika ut mellan de professionella organisationerna (Diefenbach & Sillince, 2011). I professionella organisationer anses arbetet vara komplext. Detta eftersom arbetet ofta handlar om en intensiv interaktion med klienter vilket kan göra det svårt att styra organisationen och därmed säkra kvaliteten på själva arbetet (Alvesson, 2004). Alvesson & Svenningsson (2012) beskriver dock två olika styrförsök som dominerar bland kunskapsorganisationer, nämligen normativ styrning och resultatstyrning. De här två styrningarna förklarar även Ouchi i sin styrningsmodell. Matrisen utgår från hur möjligheten att mäta resultat ser ut och vilken kunskap man innehar om transformationsprocessen. Denna process innebär att man kollar huruvida man kan definiera de arbetsmoment som ingår i kunskapsarbetet och hur detta i så fall ska styras. I de flesta fall kan det vara svårt för en lekman att begripa hur processen fungerar (Alvesson & Svenningsson, 2012).

		Kunskap om transformationsprocessen	
		Fullständig	Ofullständig
Möjlighet att mäta resultat	Hög	Beteende eller resultatstyrning	Resultatstyrning
	Låg	Beteende styrning	Normativ styrning

Bild 2: Ouchis styrningsmodell (Alvesson & Sveningsson, 2012. s. 481)

Om transformationsprocessen är ofullständig och resultatet är mätbart har man en resultatstyrning. När möjligheten att mäta resultatet är lågt handlar det om normativ styrning där organisationerna har informella styrningsmekanismer så som ritualer (ibid).

Det finns ofta ett mindre behov av styrande restriktioner och strategier för de anställda i professionella kunskapsföretag än i andra organisationer. Revisionsbyråer lägger en större vikt vid processer såsom rekrytering och sammansättning av projekt och klienter (Alvesson, 2004). I mindre revisionsbyråer finns det ett ännu mindre behov av att använda styrning i samma grad som i de större byråerna eftersom det är enklare för den ledande befattningshavaren på en mindre byrå att ha kontroll på sina anställda (Anthony & Govindarajan, 2007). Det finns vissa frågor som är mer väsentliga för professionella kunskapsföretag än för andra organisationer. Dessa handlar ofta om att skapa en social sammanhållning inom företaget och att arbeta med normativ styrning för att utveckla en företagskultur och en delad organisationsimage (Alvesson, 2004).

3.3.1 Normativ styrning

Normativ styrning, beteendestyrning och resultatstyrning är tre olika typer av styrningar som ingår i ledningsstyrning. Beteendestyrningen handlar om att människor uppför sig på ett specifikt sätt och styrs av regler, standards och rutiner. Flexibiliteten är av ringa betydelse inom just den här typen av styrning, men är vanligare förekommande i resultatstyrningen. Flexibilitet handlar om att individen får frihet i sin handling att uppnå specifika resultat. Normativ styrning kan ses som en indirekt form av beteendestyrning eftersom det i slutändan är beteendet man vill åt. Istället för att ha beteendet som måltavla för styrningen,

riktas den normativa styrningen mer åt de anställdas tolkningar, tankar och förståelse (Alvesson & Sveningsson, 2012). Den normativa styrningen kan även ses som manipulativ styrning där organisationen mer eller mindre försöker ändra eller forma den anställdes verklighetsuppfattning. Tanken är att om man lyckas styra deras tankar och värderingar kommer de anställda arbeta utifrån den värderingsgrund som företaget anser vara mest effektiv (ibid).

Två viktiga metoder som används inom normativ styrning är, enligt Alvesson & Sveningsson (2012), rekrytering och socialisation. När det gäller rekrytering använder företaget sig utav en särskild modell som kallas för matchningsmodellen vilket innebär att ledningen inte enbart tittar på vilken kandidat som är mest kvalificerad för jobbet utan utgår även ifrån personliga kvalifikationer, såsom kandidatens personlighet, ambitioner och värderingar, för att hitta den kandidat som passar bäst in i företagets värderingar och normer. Den andra metoden, socialisation, kommer efter det att rekryteringsprocessen är klar. Socialisation är en typ av "uppfostran" av den anställda, där man tidigt vill forma den nyanställda efter företagets värderingar och normer. Detta sker ofta genom introduktionskurser eller vidareutbildningar. Efter det att den anställda varit på dessa kurser eller utbildningar fortsätter "uppfostran" i det vardagliga arbetet (ibid).

Natoli (2004) stärker i sin artikel "Theory of Employee Survival", som delvis handlar om normativt beteende, vikten av att den anställda matchar företagets värderingsgrund. Enligt Natoli är det särskilt viktigt att den anställda har samma värderingar och tolkningar som företaget för att kunna klättra internt inom organisationen. Detta är som tidigare nämnts en process som startar redan i anställningsfasen men som fortsätter genom hela anställningsperioden. Om en anställd inte anses ha samma värderingar som företaget avstannar denna i processen och får i värsta fall lämna företaget. Vid anställningsprocessen läggs det stor vikt vid att presentera företagets värderingar så att den sökande ska få en känsla av den passar in redan från start (Natoli, 2004).

3.3.2 Formell- och informell styrning

När styrning förklaras i olika artiklar är begreppen hierarki och organisation vanligt förekommande. Dessa två ses bland annat i Diefenbach & Sillince (2011) som synonymer till varandra, det vill säga organisation betyder hierarki och vice versa. En formell organisation kan definieras som ett normativt system utarbetat av ledningen och den informella

organisationen som det faktiska beteendet hos de anställda (Zenger et al. 2001). Det hör inte till vanligheterna att en organisation endast är informellt styrt utan fungerar oftare som ett inslag i en formell organisation.

Formell styrning

I en formell organisation är roller och positioner klart definierade och avgränsade från varandra. Den här typen av organisation har en hierarkisk struktur med ett centralt beslutsfattande (Diefenbach & Sillince, 2011) (Gomez & Sanchez, 2005). I formellt styrda kunskapsorganisationer är det vanligt förekommande med seniorer. Seniorerna innehar högre position och har som uppgift att övervaka och ge råd till juniorerna. Vertikal differentiering uppnås genom en variation av principer så som status, attityder, beteende och standarder. Juniorerna kan endast bli accepterade i organisationen då de har lärt sig de skrivna och oskrivna reglerna av yrket, accepterat sin roll som lärling och funnit sig i karriärstegen (Diefenbach & Sillince, 2011).

Informell styrning

Informella styrningsmekanismer karaktäriseras av en organisationskultur där delade normer och värderingar är centralt samt hur dessa värderingar kommuniceras ut till de anställda (Gomez & Sanchez 2005). Styrningsmekanismerna finner man vanligtvis i sociala riktlinjer och interaktioner och fungerar därför som personlighetsberoende processer (Diefenbach & Sillince, 2011). Informell styrning är också vanligt förekommande i en professionell organisation då de anställda kan utöva sin autonomi utan att bli kontrollerad från ovanstående makter (ibid). Den främsta skillnaden mellan informell och formell styrning är att den förstnämnda inte innehåller något centraliserat beslutsfattande från någon som verkar högre upp i hierarkin (Gomez & Sanchez, 2005).

3.4 Learning by doing

Learning by Doing (inlärning genom att göra) innebär att lärande inte endast är en fråga om att lära sig om praktiken utan snarare hur man ska vara som praktiker (Alvesson & Sveningsson, 2012) (Nationalencyklopedin). Schettler (2002) har citerat den kinesiska filosofen Confucius angående erfarenhetslärande.

"I hear and I forget. I see and I remember. I do and I understand."

Allt eftersom kunskapsrelaterade arbeten tar vid måste företagen ha stort förtroende för sin arbetskraft. Samarbete och samordning är två viktiga begrepp som kan leda till nya idéer och produkter, eller tjänster och teknologi (Schettler, 2002). Moores et al. (2004) har i sin artikel beskrivit David Kolbs "Experiential learning cycle". Kolb har utvecklat en teori som beskriver lärandet som en process där kunskap skapas genom erfarenhet. Teorin består av fyra steg som presenteras i en cyklisk modell. Det spelar ingen roll var i cykeln man börjar för att få ett lyckat lärande, så länge alla stegen följs (Davies, ND).

Enligt de här fyra lärostilarna är förvärvandet av kunskap ett resultat av att skaffa sig erfarenheter. I steget "upplevelse" får adepten uppleva antingen en omedelbar eller konkret upplevelse. Den här erfarenheten reflekteras sedan i steget som heter "reflektion och observation". I nästa steg "abstrakt tänkande" tar adepten lärdom från sin erfarenhet och i det sista steget "aktivt experimenterande" provar man att utföra det man har lärt sig från sin erfarenhet för att kunna skapa nya erfarenheter (Moores et al, 2004).

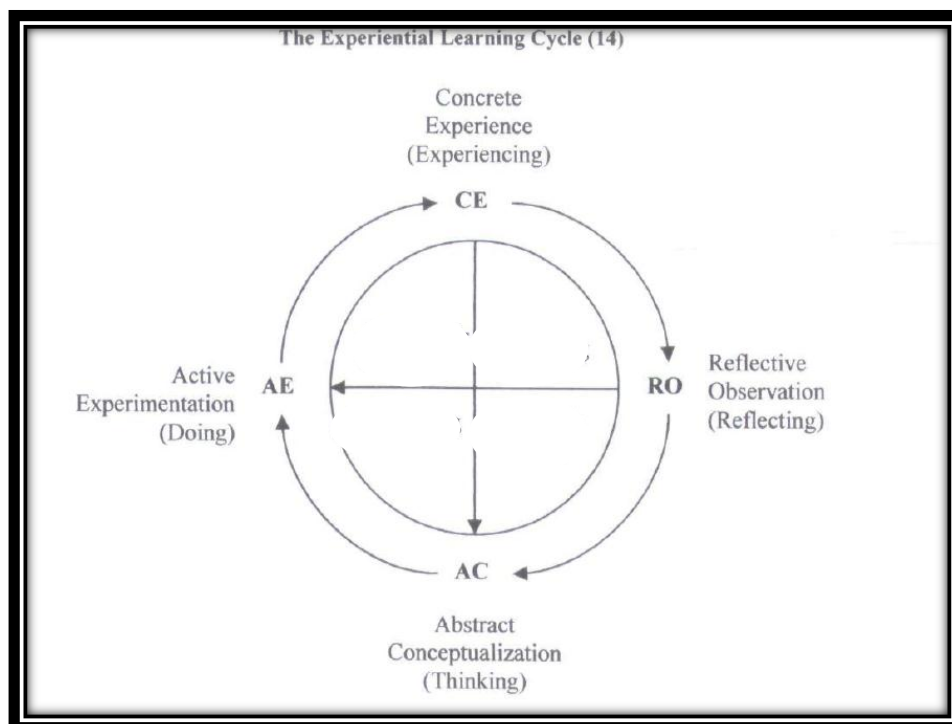


Bild 3. "Experiential learning cycle" (Moores et al, 2004)

3.5 Up or out

"Up or out"-systemet kan vara ett vanligt förekommande fenomen inom revisionsbyråerna, just eftersom karriären är en viktig aspekt inom professionella yrken (Morris & Pinnington, 1998). I de största revisionsbyråerna finns det en tydlig hierarkisk arbetsgång där man efter

en examen från universitetet börjar med enklare och mer rutinartade arbetsuppgifter som assistent. Efter några år rör man sig uppåt i hierarkin till manager och senior manager där arbetsuppgifterna är mer avancerade och var man oftast har eget klientansvar. Det sista steget i hierarkin är att bli delägare, det vill säga partner (ibid).

Professionella företag bygger på partnerskap. Efter att en anställd har varit på firman en längre tid kan denna bli upphöjd till att bli partner. Den här rollen skiljer sig från det traditionella partnerskapet, där det finns en distinkt skillnad mellan ägande, företagsledning och dagligt arbete på de visen att partnern både äger, leder och medverkar i det dagliga arbetet. De partners som inte befordras förväntas lämna företaget (Alvesson, 2004). Alvesson menar att det kanske just är denna specifika karriär- och befordringssituation som karaktäriserar de professionella serviceföretagen. Här nämns även att 56 procent av revisionsfirmorna är organiserad på partnersbasis.

3.6 Mentorskap

Det finns många liknelser mellan att ha en mentor och att ha en förebild. Vi upplever olika mentorer eller förebilder genom våra liv. Redan när vi är små har vi förebilder hos exempelvis våra föräldrar som delar med sig av sina erfarenheter och formar oss efter sina värderingar. Det är något som även följer med oss inom vår karriär (Becket, 2010). Mentorskapet inom yrkeslivet kan beskrivas som att en mer erfaren person tar en mindre erfaren person "under sina vingar". Mentorns roll är att dela med sig av sina erfarenheter och färdigheter och på så sätt bygga upp en relation där båda parter strävar efter samma mål (Jenkins et al. 2008).

Mentorsrollen kan vara både formell och informell. Det är en informell styrning i de byråer där det inte finns några tydliga direktiv eller ramar om hur mentorskapet ska fungera i praktiken. I vissa byråer förekommer det formell styrning där det finns utvecklade mentorsprogram eller liknande riktlinjer på hur mentorskapet ska fungera (ibid). Jenkin et al. (2008) har i sin artikel beskrivit en studie gjord av Covaleski (1998). Denna visar att den informella styrningen är mer effektiv än den formella eftersom den formella ofta anses vara kortsiktig. Covaleskis menar att den informella mentorsrollen ofta bygger upp starkare relationer som varar över längre tidsperspektiv.

4. Empiri

Empirin som presenteras i vår undersökning baseras på den primärdata vi har samlat in dels genom intervjuer dels genom e-post korrespondens med Christer Petersson, examinationsansvarig på Revisorsnämnden. Nedan visar vi en sammanställning av våra valda byråer vilket följs åt av en presentation av respektive företag och dess respondenter. Slutligen presenteras intervjun med Revisorsnämnden. Företagen och respondenterna har valt att vara anonyma.

Byrå	Antal anställda	Antal kontor
Byrå A	20	2
Byrå B	140	10
Byrå C	400	50
Byrå D	1100	28
Byrå E	1600	60
Byrå F	3800	130

4.1 Byrå A

Byrå A har drygt 20 anställda placerade på två kontor i Sverige. De riktar sig främst till fåmansföretag. Vår intervju med byrån ägde rum på deras kontor i Malmö där de har fem anställda.

- Utbildningsansvariga har arbetat på Byrån sedan 1998 och blev 2005 registrerad som godkänd revisor efter att ha skrivit revisorsexamen två gånger.
- Assistent A har varit på byrån sedan 2009. Hon arbetar nu som revisorsassistent och har inte skrivit revisorsexamen ännu.

4.1.1 Utbildningsplan

Byrå A använder sig inte av någon bestämd utbildningsplan för sina anställda. Som nyanställd får assistenterna oftast börjar med redovisning innan man kommer in på revision. Byrån är medlem i SVEREV, som är en sammanslutning av redovisnings- och revisionsbyråer i Sverige. Medlemmarna i SVEREV samarbetar och anordnar tillsammans aktuella utbildningar

två till tre gånger om året. På vår fråga om Assistent A anser att de kurser som hon har gått har varit relevanta inför provet, svarar hon att de är relevanta men att hon hade tagit till sig kunskapen på ett annat sätt om hon hade arbetat med uppgifterna i verkligheten.

4.1.2 Mentorskap

På Byrå A finns det ingen utsedd mentor utan Vd:n har tillsammans med den utbildningsansvariga det övergripande ansvaret för utbildningen. Utbildningsansvarig A menar att när någon anställs är det oklart om denne kommer att vilja arbeta inom redovisning eller revision vilket gör det svårt att utse en mentor. Eftersom de är så få som jobbar på kontoret hjälps man åt och frågar varandra istället.

4.1.3 Praktisk och teoretisk erfarenhet

Utbildningsansvarig A anser att den praktiska erfarenheten väger tyngre än den teoretiska kunskapen. Enligt henne kan den praktiska erfarenheten hjälpa till att härleda sådana frågor som man inte känner igen på provet. Hon skulle vilja att assistenterna får mer praktisk erfarenhet redan på universitetsnivå, så att de får en uppfattning om vad man verkligen gör på en revisionsbyrå. Därtill lägger hon att läroboken inte alltid är verklighetsbaserad. Även Assistent A anser att hon lär sig mest genom att få arbeta med verkliga situationer och håller alltså med den utbildningsansvariga om att den praktiska erfarenheten väger tyngst.

4.1.4 Tidpunkt för revisorsexamen

Byrån har inget krav på att assistenten ska skriva revisorsexamen direkt efter sina tre års praktiska utbildning. På vår fråga angående detta svarade Utbildningsansvarig A: *”Nej, absolut inte. Man ska själv känna att nu, nu vill jag, jag vill göra det här. Det kan vara så att man har jobbat i fem år och sen, nej, jag vill inte bli revisor, jag vill hellre jobba med redovisning och så blir man kanske auktoriserad redovisningskonsult istället.”*

4.1.5 Uppföljning

På Byrå A är det inga problem att få skriva revisorsexamen två gånger, men Utbildningsansvarig A tror att man bör tänka över sitt yrkesval om man överväger att skriva provet för femte gången. Den främsta anledningen till den lågt godkända andelen anser Utbildningsansvarig A vara att tiden inte räcker till på provet.

4.1.6 Revisorsexamen utformning

Utbildningsansvarig A finner Revisorsnämndens prov i bra fas med verkligheten men anser att det är väldigt svårt. Det gäller att ha en viss teknik för att klara det och framförallt är det stor tidspress under provet. Både Utbildningsansvarig A och Assistent A tycker trots allt att det är bra att det finns ett prov och att det höjer statusen på yrket, men att en del frågor är mindre relevanta för mindre byråer.

4.2 Byrå B

Byrå B har drygt 140 anställda placerade på 10 kontor i Sverige. De erbjuder tjänster inom revision, redovisning, rådgivning och skatt. Vår intervju ägde rum på byråns kontor i Malmö som har 20 anställda.

- Utbildningsansvarig B har arbetat på byrån i sex år och är nu en av två delägare.
- Assistent B har varit anställd sedan 2007 och studerade till provet vid tidpunkten för intervjun.

4.2.1 Utbildningsplan

På Byrå B skiljer sig utbildningsplanen åt från år till år. Detta beror dels på att assistenterna till viss del får välja och anpassa sina kurser till deras kundkrets och dels på byråns budget. Byrån anser att FARs kurser är väldigt dyra vilket leder till att de vissa år försöker erbjuda interna kurser på byrån istället. Assistent B berättar att han har läst ungefär två kurser per år. Han anser att de kurser som han deltagit i från FARs utbildningsplan är relevanta, men att det är enklare att ta till sig de kurser som man arbetar med. Hans förhoppningar är att få arbeta med en större kund och därigenom få mer praktisk erfarenhet inom till exempel IFRS.

4.2.2 Mentorskap

Byrå B har inte någon utsedd mentor till assistenterna. Istället har de en öppenhet, vilket innebär att om det dyker upp något problem som man har svårt att hantera kan man be en kollega om hjälp. Assistent B påpekar att eftersom kontoret är relativt litet skaffar man sig en närmre relation till sina kollegor vilket gör det lättare att ställa frågor.

4.2.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet

Då Assistent B höll på att förbereda sig inför examensprovet när vi träffade honom, var vi extra nyfikna på vilken av den teoretiska kunskapen eller den praktiska erfarenheten som han känner har gett honom bäst förberedelser. Han berättar att det är både delarna, då han har varit tvungen att läsa på om IFRS och koncernredovisning samtidigt som han har lärt de andra delarna genom att arbeta med det. Vi ställde samma fråga till Utbildningsansvarig B och undrade vad han trodde gav bäst förberedelser för assistenterna. Han trodde att den teoretiska kunskapen var viktigast inför provet, men att man glömmer bort mycket av detta efteråt. Har man däremot utfört något i praktiken sätter sig kunskapen på ett bättre sätt. När vi frågade Utbildningsansvarig B om han ansåg att nyexaminerade assistenterna får

tillräckligt med kunskap från universitet för att kunna arbeta med revision, så säger han snabbt att man inte kan förvänta sig att assistenterna kan allt som nyexaminerad, eftersom *“teori och praktik inte är samma sak”*.

4.2.4 Tidpunkt för revisorsexamen

För assistenterna på Byrå B är det inget tvång att skriva revisorsexamen efter tre år, utan de får skriva provet när de har tagit alla kurser och känner sig redo. Han jämför här situationen mellan stora och små byråer och menar att assistenter på små byråer inte får gå lika många kurser varje år som assistenterna på de större byråerna. Förberedelserna för assistenterna på de små byråerna blir därmed mer utdragna. Assistent B berättar även att han inte skulle hinna gå alla de kurser som han behöver för att kunna klara provet efter tre år. Om han skulle gå till exempel fyra kurser på ett år hade det enligt honom varit för svårt att ta till sig all information. Han berättar att han nu har arbetat i över fem år och att först nu känner sig redo att skriva provet.

4.2.5 Uppföljning

På Byrå B är det inte någon katastrof om assistenterna inte klarar provet vid första försöket, men Utbildningsansvarig B menar att det är uppskattat då provet är kostsamt för byrån. Om en assistent inte skulle vilja skriva det en andra gång pressar inte byrån dem till att skriva det igen utan de får lov att fortsätta arbeta som assistent. På frågan hur Assistent B tror att byråns utbildningsplan skulle kunna förbättras så att andelen godkända revisorer ökar svarar han: *“Det är inte utbildningsplanen som det är fel på i sig, för den innehåller allt som kommer ju. Det är mest vad man jobbar med, det är det som påverkar tycker jag. Även om jag går den här IFRS-kursen, så kommer jag inte kunna ta till mig så mycket eftersom jag inte jobbar med det. Det blir rent teoretiskt.”*

4.2.6 Revisorsexamens utformning

När det gäller Revisornämndens utformning av provet, anser inte Utbildningsansvarig B att provet är i fas med verkligheten. Han menar att provet är utformat för de byråer som jobbar med större företag vilket då innebär att frågorna blir mer riktade mot dessa. Vidare uttrycker han det så här: *“Eftersom nästan 96 % av alla bolag i Sverige har färre än tio anställda blir det svårare för de små revisionsbyråerna att klara provet.”*

4.3 Byrå C

Byrå C har drygt 400 anställda placerade på ca 50 kontor i Sverige. De erbjuder tjänster främst inom revision, redovisning och skatter. Vår intervju med Byrå C ägde rum på deras kontor i Malmö där de har 40 anställda.

- På byrån fick vi endast en intervju med assistenten. Han har varit anställd på byrån i fyra år och klarade revisorsexamen 2011. Innan han startade sin anställning på byrån hade han arbetat på skatteverket i tre år.

4.3.1 Utbildningsplan

Byrån använder sig av en flexibel utbildningsplan som består av både interna kurser och externa kurser hos FAR. FAR har vissa baskurser, som alla anställda bör gå just för att få en grundkunskap under första året. Kurserna inom revision är obligatoriska men utöver dessa är det tämligen frivilligt för assistenterna att välja vilka kurser de vill ta så länge det beviljas av någon delägare i byrån. Assistent C berättar att de kurser man väljer ofta beror på vilka kunder man kommer jobba med i framtiden.

När man börjar sin anställning på Byrå C arbetar man till en början med redovisning och går vanligtvis över till revision efter sex månader.

4.3.2 Mentorskap

När assistententent börjar på byrån får denne en mentor som blir ansvarig. Det finns inga klara direktiv på hur mentorsupplägget ska se ut utan det är upp till varje mentor att utforma. Det förs årliga utvecklingssamtal för assistenten tillsammans med den ansvarige mentorn och kontorschefen där man diskuterar målsättningar samt vilka kurser assistenten ska ta under kommande år. Assistent C berättar att den ansvariga mentorn delar med sig av sina kunder vilket gör att dennes kundkrets kommer att spegla vilken bransch assistenten får arbeta med.

4.3.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet

Assistent C anser att det är viktigt att man får praktiskt erfarenhet inför provet men att det ändå är den teoretiska delen som väger tyngst när det kommer till revision. Eftersom det kommer frågor om IFRS och koncernredovisning vilket är något som byrån inte arbetar med, måste assistenterna läsa in det. Assistenten anser även att den akademiska utbildningen

borde innehålla mer praktik så att studenter är bättre förberedda och bekanta med revision från början.

4.3.4 Tidpunkt för revisorsexamen

På byrån finns det inga krav på när revisorsexamen ska avläggas. Det är upp till var och en att avgöra men byrån anser att det är en fördel om man gör det så fort som möjligt efter att praktiken är avklarad. Eftersom FARs kurser är upplagda för att förbereda assistenten för provet kan det vara bra att göra provet när kurserna fortfarande är aktuella.

4.3.5 Uppföljning

Om en assistent skulle misslyckas på revisorsexamen får man lov att prova igen för byrån. Assistent C menar att det är oerhört tidskrävande att förbereda sig inför provet och om man även den andra och tredje gången skulle misslyckas kommer individen förmodligen tänka om gällande sitt yrkesval.

4.3.6 Revisorsexamens utformning

Assistent C anser att revisorsexamen är bra utformad men samtidigt menar han att det är mycket som inte känns väsentligt för honom. Provet ska omfatta väldigt mycket och arbetar man på en liten byrå kommer man inte i kontakt med många av frågorna. Han tillägger att provet inte alltid speglar hur bra man är som revisor. *”Det viktiga för revisor är att kunna se problem och lösningar och ha en analytisk förmåga, detta speglas inte alltid på provet”*

4.4 Byrå D

Byrå D är en av de största revisionsbyråerna i Sverige och ingår i "big four". Byrån har drygt 1100 anställda placerade på 28 kontor. De erbjuder tjänster inom revision, rådgivning, redovisning och riskhantering. Vi har besökt byråns kontor i Malmö som har ca 60 anställda.

- Utbildningsansvarig D har arbetat med revision sedan 1986 och han blev auktoriserad revisor under den tiden när revisorsexamen fortfarande var frivilligt, 1991.
- Assistent D har studerat redovisning på Lunds universitet och började arbeta på byrån 2007. Han blev godkänd revisor under 2012.

4.4.1 Utbildningsplanen

På Byrå D finns det en fast utbildningsplan som sträcker sig över fem år. Den är uppdelad i fem olika interna blockutbildningar som alla revisorsassistenter ska följa utan undantag. Utöver de kurser som ingår i utbildningsplanen kan det finnas övriga interna utbildningar som behandlar de områden som är aktuella just då. Assistent D anser inte att utbildningsplanen är utformad för att klara provet utan att den snarare fokuserar på det arbete man ska klara av. Det är först under det sista året som fokus läggs på provet och då erbjuds kvällsseminarier av byrån.

4.4.2 Mentorskap

Utbildningsansvarig D är ansvarig fadder för Malmökontoret och hans roll är att stötta assistenterna utan att sätta för stor press på dem. Han fungerar även som ett stöd för assistenterna vad gäller deras studietid inför examen då andra medarbetare vill att de ska arbeta så mycket som möjligt. På byrån får alla anställda en mentor som fungerar som en övervakande enhet. Varje år förs samtal med mentorn där man sätter upp mål för kommande år. Under de första åren på byrån handlar dessa samtal om utbildningsplanen och var i denna man befinner sig.

4.4.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet

När det gäller vilken erfarenhet som väger mest anser Utbildningsansvarig D att det beror på vilket område man talar om. Frågor inom skatt, redovisning och aktiebolagsrätt innehåller mer teori medan det inom revisionsfrågor kan vara svårt att veta hur man ska agera utan att den praktiska erfarenheten. Då Utbildningsansvarig D anser att den praktiska erfarenheten är viktig just för revision, undrade vi om han tycker att de nyanställda assistenterna har

tillräckligt med kunskap från universitetet för att arbeta som revisor. Han anser generellt att studenterna har dålig praktisk erfarenhet om ren bokföring. *”T-konton är klart underskattat, för det har man rätt bra nytta av, alltid”*. Assistenten anser att det beror på vilka klienter man har, men att den praktiska erfarenheten är viktigast för att verkligen förstå teorin.

4.4.4 Tidpunkt för revisorsexamen

Det finns inget krav på när assistenterna måste skriva provet men byråns utbildningsplan är utformad så att det ska skrivas efter fyra till fem år. Utbildningsansvarig D berättar att byrån inte stressar assistenterna till att skriva det efter tre år. Det är för det första en investering som byrån gör och för det andra så finns det en risk att assistenten misslyckas om de inte är helt redo. Eftersom det är stor konkurrens bland assistenterna, så är det lätt att man hamnar i en ond cirkel om man får underkänt första gången. Han rekommenderar att man får så mycket praktisk erfarenhet som möjligt och hinner gå igenom byråns interna utbildning innan man skriver provet. Assistent D menar att det bli en viss press att klara provet efter första försöket eftersom byrån har en väldigt bra statistik som man inte vill förstöra. Vidare berättar Utbildningsansvariga D att man nog kan märka hetsen på ännu större kontor där man vill göra det direkt efter tre år för att utmärka sig. *”Allting handlar om incitament, man ska investera tid, kraft och ork i att studera till detta. Man får fråga sig: Vad blir bättre eller annorlunda om jag klarar provet nu. Är det lönt att jag gör provet nu, eller ska jag vänta.”*

4.4.5 Uppföljning

Enligt Utbildningsansvarig på byrån finns det inget krav på att man måste klara provet efter ett visst antal försök. Utbildningsansvarig D menar att den individuella pressen ökar om man misslyckas vid första provtillfället. Detta eftersom byrån har bra statistik från tidigare prov och man är medveten om att det är en väldigt kostsam process. På byrån finns det ett strukturerat tillvägagångssätt där man analyserar vad som gått fel under provet och funderar på vad man ska göra annorlunda vid nästa tillfälle. Om man skulle vilja arbeta vidare som revisorsassistent hela ens karriär finns den möjligheten, men Utbildningsansvarig D poängterar att man troligen inte vill det. *”Man vill få kvalificerade uppgifter. Klarar man inte provet beror det nog främst på att man inte är tillräckligt intresserad.”*

4.4.6 Revisorsexamens utformning

När det gäller examens utformning anser Utbildningsansvarig D att det är bra som det är och han anser att det ligger i fas med verkligheten, men han tvivlar på om han själv hade klarat att skriva provet idag. Även Assistent D anser att provet är bra, då det ställer högre krav på revisorerna som måste uppnå en viss kvalitet. Han tillägger att provet kan vara svårare för de små byråerna eftersom de inte arbetar med IFRS.

då det beror mycket på vilka kunder man har och att de små byråerna behöver sällan behandla frågor inom IFRS.

4.5 Byrå E

Byrå E är en av de ledande byråerna i Sverige och ingår i "big four". Byrån har drygt 1600 anställda placerade på cirka 60 kontor runt om i Sverige. Förutom revision erbjuder de även tjänster inom skatt och rådgivning. Intervjuerna ägde rum på deras kontor i Malmö. På Byrå Es kontor i Malmö arbetar 80 medarbetare.

- Utbildningsansvarig E har varit auktoriserad revisor sedan 1990.
- Assistent E har studerat redovisning och finansiering på Lunds Universitet och började på byrån år 2008. Hon skrev godkänt på provet efter första försöket under 2012.

4.5.1 Utbildningsplan

Byrå E har en fast utbildningsplan med interna kurser som alla assistenter ska följa. De kurser som ingår i utbildningsplanen är uppdelade på fyra år, men enligt Assistent E hinner man inte alltid följa planen så som den är utformad vilket leder till att man ändrar om lite i ordningen. Byrån för journal över vilka kurser som assistenterna har gått så att de kan kontrollera att man genomfört alla kurserna innan man skriver provet. Assistenterna kan välja till kurser för extra utbildning men Utbildningsansvarig E menar att de redan har mycket med att bara ta sig igenom utbildningsplanen. Varje år ska assistenterna gå kurser motsvarande 160 timmar, vilket motsvarar en hel månads utbildning. Assistenterna gör även ett deltest varje år för att kontrollera att de besitter den kunskap som de borde göra. Assistent E anser att den utbildningen som ges är ytterst relevant då det behandlar precis de punkter som ingår i yrket. När man börjar arbeta på byrån, kan man antingen välja att arbeta med stora företag eller med mindre ägarledda företag. Denna inriktning är fri att ändra om man känner att man valt fel.

4.5.2 Mentorskap

På Byrå E finns det ett mentorssystem som används för alla anställda inom byrån. Som nyanställd får man först och främst en fadder som hjälper till med det praktiska arbetet, till exempel hur man skriver en tidsrapportering. Utöver detta får man även en performance manager (PM) som fungerar som en mentor. Alla anställda i byrån har en mentor och med denna har man utvecklingssamtal och målsättningsamtal årligen.

4.5.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet

Båda respondenterna på byrån anser att den praktiska erfarenheten är viktigare än den teoretiska kunskapen inför provet. Utbildningsansvarig E uttrycker det som att *“vissa saker kan man inte lära sig bara för att man går en kurs. Det bästa är om kurser och praktik precis kan tajma varandra. Det gör det sällan, men det hade varit bra.”*

4.5.4 Tidpunkt för revisorsexamen

Eftersom Byrå E har en fast utbildningsplan var vi intresserade av om assistenterna måste skriva provet efter tre år. Utbildningsansvarig E berättar att assistenten ska ha som mål redan från första dag att göra provet så fort som möjligt, det vill säga det fjärde året. Hon menar att de anställer folk som är drivna och som vill göra karriär och att det då också ska avspeglas att man vill klara provet så snabbt som möjligt för att komma framåt. Hon nämner återigen de delprov som assistenterna gör varje år och menar att dessa görs för att assistenterna inte ska tappa tempo. Vi frågade Assistent E om det förväntas av byrån att de ska skriva provet eller om det är upp dem själva att bestämma: *“Ja, efter tre, fyra eller fem år. Byrån har ju ingen vinning av att skicka upp mig och skriva prov, om inte jag känner att jag är motiverad, eller känner att jag har tid och att nu vill jag skriva provet. Du måste lägga så mycket tid vid sidan av och vill jag inte skriva så kommer jag inte lägga den tiden och då klarar jag inte det.”*

4.5.5 Uppföljning

Om en assistent på byrån inte får godkänt på provet vid första tillfället får man som Utbildningsansvarig E säger givetvis en andra chans. *“Det är många som klarar det första gången och det är sällan någon som skriver det en tredje gång.”*

Det är en kostsam process både för byrån i form av en anmälningsavgift men även för den tenterande som ska lägga ner tid på att förbereda sig. Utbildningsansvariga menar att om man inte klarar provet på två försök ska man fundera på om det är rätt yrkesval man har gjort. När vi frågar vad som händer om man vill jobba kvar på byrån som assistent svarar Utbildningsansvarig E att *“jag tror aldrig vi har behövt hjälpa någon ut på den nivån på Malmö kontoret”*. Det sker ett ständigt arbete med utvecklingen av utbildningsplanen för att förbättra förutsättningarna för de som ska tentera. Utbildningsansvarig berättar att antalet godkända på provet var väldigt lågt för några år sedan, vilket resulterade i att de fick

kontrollera sin utbildningsplan och lägga till en del kurser. *“Ett sätt att mäta att utbildningsplanen är rätt är ju att mäta hur många som klarar proven.”*

4.5.6 Revisorsexamens utformning

Båda respondenterna anser att utformningen av provet är bra. Utbildningsansvarig menar att det är en svår balansgång mellan kunskapsnivån och svårighetsgraden. Hon tror att det är tuffare för de små byråerna men säger samtidigt att en revisor ska ha samma kompetens oavsett storlek på byrån. Vidare anser båda att provet skiljer sig mycket från gång till gång när det gäller svårighetsgraden och att man ska ha en viss tur med frågorna.

Utbildningsansvarig E skrattar och säger att hon inte är säker på att hon hade klarat provet idag, trots hennes långa erfarenhet. Assistent E berättar att man inte har samma tidspress i verkligheten som man har på provet. Hon funderar på om det hade varit en fördel med en muntlig del på provet, där man fick möjlighet att argumentera mer.

4.6 Byrå F

Byrå F är en av de största byråerna i Sverige och ingår i "Big four". I Sverige har de över 3800 anställda placerade på 130 kontor. Byrå F erbjuder tjänster inom bland annat revision, redovisning, riskhantering och skatterådgivning. Intervjun ägde rum på byråns kontor i Malmö som har 210 anställda.

- Assistent F har varit anställd på byrån i tre och ett halvt år. Han har en kandidatexamen i företagsekonomi och en masterexamen i skatterätt. Han skrev revisorsexamen i november 2012.

4.6.1 Utbildningsplan

Som assistent på Byrå F följer man en fast utbildningsplan de två första åren som består av interna kurser. När man efter två år väljer vilken inriktning man vill gå, har man möjlighet att även välja externa kurser så att utbildningen anpassas efter ens val. De kurser man kan välja externt är kurser som FAR håller i och Assistent F berättar att det är fritt att välja vilka kurser man tar. Varje assistent har en utbildningsbudget varje år som består av 100 timmar. Vidare berättar han att utbildningsplanens längd kan variera beroende på hur snabbt man tar sig upp på de högre nivåerna.

4.6.2 Mentorskap

När assistenterna börjar på byrån får de både en fadder som framförallt hjälper till med det dagliga arbetet, som till exempel inloggning och tidsrapportering. Utöver detta får assistenten även en mentor, där relationen blir mer långsiktig och man tillsammans sätter upp mål och lägger upp en utvecklingsplan. Under ett år har assistenter ca fyra till fem formella möten med sin mentor, varav det ena handlar om att sätta upp mål och det andra att utvärdera sin prestation.

4.6.3 Praktisk eller teoretisk erfarenhet

Då det bara var någon vecka sedan vår respondent skrev revisorsexamen, frågade vi honom vilken av den praktiska erfarenheten och den teoretiska kunskapen som hade varit viktigast inför provet. Han ansåg att den teoretiska kunskapen hade gett honom mest förberedelser.

4.6.4 Tidpunkt för revisorsexamen

Byrå F har inget krav på när assistenterna ska skriva revisorsexamen. Assistenten berättar att

man vanligtvis skriver provet efter fyra år, men att det finns undantag. Assistenten kan ibland sakna viktiga kurser från universitetet såsom beskattningsrätt och revisorsjuridik och får därmed vänta med att skriva. Vill assistenten skriva provet redan efter tre år har man möjlighet att få göra det, efter en diskussion med sin mentor. Assistent F berättar att han inte kände någon press från byrån, men att han själv kände att det var dags att skriva det.

4.6.5 Uppföljning

Om man som assistent på Byrå F inte vill skriva provet så får man lov att byta inriktning och till exempel börja med redovisning. Assistenten berättar att det inte hör till ovanligheterna att man byter från revision till någon annan inriktning under första året. Han anser att man inte ska överdramatisera provet, men det är många som inte vill satsa och lägga ner den tid som krävs och som därmed väjer att byta ämne. *”Det kanske är en studieinsats på 200 timmar som du får privat. Så det är ändå ganska begränsat och du får mer utbildningsbudget det året du väljer att skriva. Det borde inte vara ett så stort vägval egentligen, men för vissa är de det.”* Om man inte skulle klara revisorsexamen vid första tillfället, går det bra att skriva provet fler gånger. *”Det kostar ju lite pengar och det tar tid i anspråk, förstås. Det är inte önskvärt, önskvärt är nog att du är förberedd vid första tillfället.”* Skulle man misslyckas med provet en tredje gång, menar Assistent F att det förmodligen blir påfrestande för individen att kombinera studier och arbete.

4.6.6 Revisorsexamens utformning

Assistent F anser att det är bra att det finns ett prov för att bli godkänd revisor. Att istället bli rekommenderad av en kollega känns inte rätt när det handlar om en yrkestitel. Han anser dock att det kan vara svårt för de tentander som inte kan hantera stress. De kan vara duktiga revisorer som inte klarar provet på grund av detta och det finns inget annat alternativ för dem. På frågan om provet har för stor tidspress anser han att det inte är något problem. *”Tidspressen, du ska klara tidspressen om du är förberedd nog. Det är inte den som faller dig! Du måste vara så van vid litteraturen och hitta allt du ska hitta på den tiden. Så tycker jag.”* Slutligen anser han att provet är i fas med verkligheten och att utformningen är rätt för att bli revisor.

4.7 Intervju med revisorsnämnden

Revisorsnämnden är en myndighet som en gång per termin arrangerar prov för revisorsexamen och högre revisorsexamen. Deras huvuduppgifter är att se till att det finns kvalificerade revisorer för näringslivets behov, samt att ha tillsyn över dessa revisorer (Revisorsnämnden, 2012f).¹

- Revisorsnämndens representant är Christer Petersson som ansvarar för examinationen. Representanterna för Revisorsnämndens examensråd i Balans från 2003 var Ulla Nordin Buisman (ordförande), Bertil Gandemo, Jan-Erik Gröjer, Anders Holm samt Gunnar Sandsten.

4.7.1 Tidpunkt för revisorsexamen

I undersökningen i Balans från 2003 upplevde byråerna att revisorsexamen var för svår för att revisorsassistenterna skulle klara det redan efter tre år. De menar att det är alldeles för många som skriver det fastän de ännu inte är redo. Gunnar Sandsten från Revisorsnämndens examensråd ansåg: *”Det är möjligt att klara revisorsexamen efter tre år. Men de innebär en packad utbildning som följer exempelvis IREVs utbildningsmatris. Dessutom krävs bra handledare som vägleder i bland annat omdömesfrågor”*.

Christer Petersson gav liknande svar: *”Ja, Det går att klara provet på den enligt regelverket föreskrivna minimitid om minst tre års teoretisk utbildning och minst tre års praktisk utbildning”*.

Anders Holm menade att examensrådets utgångspunkt när man diskuterar provets innehåll inte är att undersöka vad en genomsnittlig treårig kan utan hur den här personen klarar en verklig situation.

I ett bifogat dokument från Petersson fick vi ta del av en opublicerad sammanställning av statistik från prov för revisorsexamen. Sammanställningen gjordes av professor Stefan Sundgren på RN:s begäran. Den är uppdelad i tre olika ålderskategorier. Utifrån den framgår det att de som bäst klarar revisorsexamen är under 30 år vilket skulle innebära att

¹ Intervjun med Christer Petersson gjordes via e-post vilket gjorde det svårare att ställa direkta följdfrågor. Svaren blev således kortfattade. I FARs tidsskrift Balans nr 5 från 2003 kan man följa en diskussion förd mellan Revisorsnämndens examensråd och representanter från revisionsbranschen (byråer, FAR och IREV). Petersson godkände att vi utvecklade vår intervju med material från tidsskriften.

revisorerna inte har mer än tre till fyra års praktisk utbildning. *“Jag räknar då att en framtida revisor är 19 år när denne lämnar gymnasiet, läser därefter fyra år på universitet eller högskola samt tre till fyra års praktisk utbildning. Då blir denne 27-28 år gammal”.*

Godkända i olika ålderskategorier

Ålder	Underk.	Godk.	Alla	Ålder	Underk. (%)	Godk. (%)	Alla (%)
Under 30 år	76	209	285	Under 30 år	26.67	73.33	100.00
30 – 36 år	291	409	700	30 – 36 år	41.57	58.43	100.00
Över 36 år	221	105	326	Över 36 år	67.79	32.21	100.00
Totalt	588	723	1,311	Totalt	44.85	55.15	100.00

Tentandernas medel (median) ålder var 34 år (32 år)

Ungefär 22 % av tentanderna var under 30 år och ungefär 25 % över 36 år

Bild 5. Godkända i olika ålderskategorier. (Revisorsnämnden)

4.7.2 Övriga frågor

Vi frågade Petersson huruvida man kan märka av några kvalitetsförändringar på revisorerna sedan införandet av revisorsexamen 1996. På detta svarade han att det möjligtvis skulle kunna vara färre disciplinärenden för de som har avlagt revisorsexamen respektive högre revisorsexamen. Vidare berättade han om sin syn på revisorsexamen i framtiden.

“Revisorsnämnden har idag inget skäl att göra proven annorlunda mot idag. Proven anordnas så länge nuvarande regelverk finns”

4.8 Sammanställning av empirin

	Byrå A	Byrå B	Byrå C	Byrå D	Byrå E	Byrå F
Fast utbildningsplan?	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja	Ja
Får assistenten en mentor?	Nej	Nej	Nej	Ja	Ja	Ja
Viktigaste erfarenheten	Praktisk	Teoretisk	Praktisk	Praktisk	Praktisk	Teoretisk
Bestämd tidpunkt för revisorsexamen	-	-	-	4-5 år	3 år	4 år
Examens utformning						
➤ Fas med verkligheten	x			x	x	
➤ Tidspress	x				x	
➤ Orättvist	x*	x*	x*	x*		x**
* små byråer						
** stressrelaterat						

5. Analys

I detta avsnitt sammanställer vi vårt empiriska material och analyserar det utifrån grupperna "big four" och "non big four". Diskussionen förs utifrån samma rubriker som i föregående kapitel. I Avslutningen i varje stycke ger en kort sammanställning av vad som har analyserats.

5.1 Utbildningsplanen

I utbildningsplanen har vi valt att rikta in oss på hur styrda och påverkade assistenterna blir i sina val när de väljer kurser. Genom att göra detta gör vi en analys utifrån teorin om formell och informell styrning. Beroende på byråns storlek kan det variera om det finns en fast plan med utstakade kurser som assistenten måste följa, eller om det är en lös plan där det inte finns utsatt vilka eller hur många kurser assistenten ska gå.

En organisation som har en formell styrning ger revisorsassistenten en minskad beslutfattandegrad. Detta stämmer väl överens med Byrå D och E, vilka är två av de intervjuade byråerna från "big four". Gemensamt för dessa är att de har en tydlig och fast utbildningsplan som alla revisorsassistenter ska följa. Kurserna är uppdelade på fyra respektive fem år och ges internt i byrån. Den tredje stora byrån, F, har en utstakad fast plan för två år men därefter får assistenterna större valfrihet att välja kurser som passar deras inriktning så länge utbildningsbudgeten inte överskrids.

Utifrån ovanstående tolkning av empirin verkar majoriteten av de stora byråerna inte ha särskilt mycket inslag av informell styrning i det här avseendet. Gemensamt för byråerna inom "non big four" är att de har en flexibel utbildningsplan. De får lov att ta ungefär två kurser per år vilket kan anspela på en formell styrning men vilka kurser de väljer är fritt, vilket påvisar informell styrning. Kurserna som är frivilliga hos de mindre byråerna väljer assistenterna för det mesta utifrån den kunskap de behöver för att ta hand om sina kunder.

Byråerna A och C låter sina nyanställda arbeta med redovisning de första månaderna för att få en bredare grund innan det är dags för revision. Byråerna B, D och F låter assistenterna börja med revision från dag ett. I Byrå E ska de nyanställda från första dagen välja om de vill inrikta sig mot stora företag eller små ägarledda företag. Nackdelen med de som får välja inriktning från första dagen är att deras chans till att klara examen kan bli mindre då de blir specialister inom ett område. En bred erfarenhet menade ju examensrådet var en bra förutsättning för att klara provet (Balans nr 10, 2006). Assistenterna i Byrå E riktar också in sig tidigt mot en viss typ av företag men har till fördel att de är en stor byrå. De kan

komplettera sin kunskap genom att dels gå utbildningar inom ett annat område och dels få information från andra som arbetar med detta.

De mindre byråerna har inte samma resurser som de stora byråerna, vilket innebär att assistenterna måste införskaffa sig den kunskap de behöver individuellt. De får då läsa in teori om IFRS och koncernredovisning endast för provets skull och inte för att de ska arbeta med detta.

Att de stora byråerna har en formell styrning mot sina assistenter och de små har en informell styrning innebär inte nödvändigtvis att hela organisationen är utformad på det sättet. Som nämnts förut är det vanligt med informella inslag i en formell organisation (Diefenbach & Sillince, 2011) men då vår undersökning är inriktad på hur styrningen ser ut för assistenterna under sina första år på byrån, saknar vi underlag för att analysera hela byrån. Med statistiken som utgångspunkt verkar det som att ju mer formellt styrda byråerna är desto bättre chanser har de för att klara provet. I Byrå E till exempel, finns det personal som endast arbetar med utformningen på utbildningsplanen och kan justera denna om det visar sig att tidigare assistenter saknade kompetens inom något visst område på provet. Assistenterna i denna byrå behöver på så vis inte själva bestämma vilka kurser de behöver för att få en bredare kunskap.

Utifrån analysen om utbildningsplanen kan vi konstatera att ju större byrån är och ju mer resurser den har, desto mer styrda blir assistenterna i sina val i utbildningsplan. Detta kan vara en anledning till att resultaten blir bättre på revisorsexamen.

5.2 Mentor

När det kommer till mentorskap på arbetsplatsen skiljer det sig mellan "big four" och "non big four" då assistenterna i de stora byråerna både får en mentor och en fadder. Fadderns främsta uppgift är att hjälpa assistenten med enklare uppgifter i det dagliga arbetet medan den som är mentor har ett mer övergripande och långsiktigt ansvar för assistentens utveckling. Utbildningsplanen för assistenten planeras alltså med mentorn. Mentorskapet är formellt styrt eftersom det finns en tydlig rollfördelning och tydliga riktlinjer för dem inom dessa organisationer.

Mentorsrollen i "non big four" fungerar på ett annorlunda sätt. Inom Byrå A och B förekommer det inga uttalade mentorer vilket kan bero på kontorens storlek. Här är det Vd:n som har det övergripande ansvaret för assistenternas utveckling, något som är möjligt

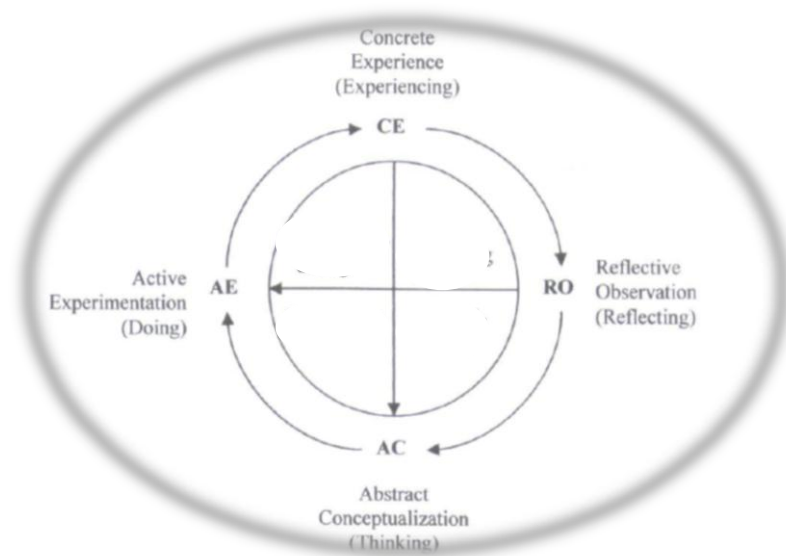
när det bara finns en eller två assistenter på kontoren men omöjligt på större kontor eller byråer. På de mindre kontoren är det uttalat vem assistenten ska be om hjälp i sitt vardagliga arbete vilket kan leda till att man känner att man stör diverse kollegor. På en större byrå kan assistenten känna sig villrådig över vem man ska gå och fråga. Det blir därmed en betryggande känsla för assistenten att ha en fadder utnämnd, som man vet att man har rätt att få hjälp av, jämfört med att störa diverse kollegor i deras dagliga arbete. Därmed skulle formellt styrt mentorskap i detta fall kunna vara fördelaktigt jämfört med informellt.

I Byrå C skiljer sig mentorskapsrollen åt från de andra byråerna. Assistenterna får där en partner som fungerar som mentor för assistenten när de börjar sin anställning. Partnern har både det långsiktiga utvecklingsansvaret samt ansvaret för att hjälpa assistenten i dess vardagliga arbete. Partnern bestämmer både hur utbildningsplanen ska se ut samt vilka kunder assistenten ska arbeta med. Varje partner bestämmer då vilken utbildningstakt som passar just den enskilde assistenten. Här är det alltså tydligt vem assistenten kan vända sig till men sedan är det väldigt individuellt hur detta mentorskap ska utformas, det är då ett informellt styrt mentorskap. Detta mentorskap sträcker sig fram till den dagen då assistenten själv blir partner. Enligt Covaleskis studie är den typ av mentorskap som Byrå C använder det mest effektiva eftersom det bygger på ett informellt styrt mentorskap med långsiktigare relationer (Jenkin et.al 2008). Vi tror dock att det finns en risk att använda sig av denna mentorsroll just inför revisorexamen. Assistenten arbetar med de kunder som partnern har vilket skulle kunna innebära att assistenten endast får jobba med en särskild sorts bolag, till exempel fastighetsbolag. Den praktiska erfarenheten riskerar då att bli smalare än de övriga byråers, vilket kan leda till att vissa delar på provet blir svårare att klara av då detta innehar en större bredd.

5.3 Praktiskt eller Teoretisk erfarenhet

Efter att ha sammanställt vår empiri kan vi se ett tydligt mönster i att majoriteten av våra undersökta byråer anser att den praktiska erfarenheten väger tyngre än den teoretiska för att klara revisorexamen. Det är endast respondenterna från Byrå C och den utbildningsansvariga från Byrå F som anser att den teoretiska delen är viktigare inför provet.

Den praktiska erfarenheten kan vi koppla till Kolbs lärandecirkel och "learning by doing". Assistenten inträder i den cykliska modellen under "praktik". I nästa steg reflekterar och observerar assistenten vad den lärt sig för att i nästa steg ta lärdom från sin erfarenhet under "abstrakt tänkande". I det sista steget i modellen, "aktivt experimenterande", är det dags för assistenten att utföra det man har lärt sig genom sin praktik. Byråerna inom "big four" har fler kunder och arbetar med fler uppdrag än "non big four", vilket betyder att assistenterna på Byrå D, E och F kan få betydligt fler lärandecirklar. De får alltså en bredare praktisk utbildning och deras chanser för att klara revisorsexamen borde då också vara större än assistenternas från "non big four".



På universitetet får studenten en teoretisk utbildning inom revision vilket bör innebära att man inträder Kolbs cykel i steget "abstrakt tänkande" (Moore et al. 2004). Universitetets lärandecykel utgår inte från hela modellen, utan rör sig endast mellan "abstrakt tänkande" i form av föreläsningar, "aktivt experimenterande" i form av verklighetsbaserad case och till sist en "reflektion" över prestationen. Man kommer som student för det mesta aldrig upp till "praktik" vilket skulle göra cirkeln fulländad. Några av byråerna anser att man borde få mer praktisk erfarenhet på universitetsnivå. Om man börjar med praktik redan på universitetet, skulle man kunna komma in i rätt tänkande vilket skulle ge försprång till hur man jobbar med revision och därmed revisorsexamen.

Respondenterna från Byrå C och F som ansåg att den teoretiska erfarenheten vägde mest inför provet menar att de måste läsa sig till den kunskap de missar i praktiken, till exempel kunskap om IFRS och koncernredovisning för att ha en chans att klara provet. Utbildningsansvarig B menade samtidigt att man ofta glömmer bort den teoretiska

kunskapen snabbare än vad man gör med praktisk erfarenhet. Man kan då anta att det inte är lika motiverande för assistenterna på små byråer att lära sig dessa områden som det är för assistenter från stora byråer som behöver kunskapen i sitt arbete. Det finns en risk att assistenterna på de små byråerna får en för smal praktisk erfarenhet och om de skulle vilja byta till en större byrå när de är färdigutbildade revisorer, kan de få svårt att utföra samma uppgifter som en revisor som har blivit upplärd där utför.

”Learning by doing” anser vi kan vara en av anledningarna till att ”big four” har högre godkännandegrad. Både assistenterna i ”big four” och ”non big four” får komplettera sin praktiska utbildning med teoretisk kunskap. Den erfarenhet som väger mest inför ett godkänt resultat verkar utifrån vår empiri vara att skaffa sig en bred praktisk erfarenhet. Assistenterna i Byrå D, E och F har betydligt bredare kundkrets och kan utsättas för situationer där IFRS och koncernredovisning används, oavsett vilken specialisering man har valt.

5.4 Tidpunkt för examen

Utifrån empirin kan vi urskilja en viss skillnad mellan ”big four” och ”non big four” när det gäller attityden till när assistenten anses vara redo att skriva provet. Det finns inget fastställt krav på när assistenterna i ”big four” ska skriva provet men i deras utbildningsplan ingår den i det fjärde året. Assistenterna D, E och F menar att det är upp till dem själva om de vill skriva efter tre, fyra eller fem år och att det är deras intuition som avgör när de är redo.

Gemensamt för de här byråerna är att de har bra statistik från tidigare års provresultat, vilket assistenterna inte vill förstöra genom att göra provet för tidigt. Utbildningsansvariga på samma byråer har olika åsikter angående den här punkten. Enligt Utbildningsansvarig D bör assistenten ha samlat på sig så mycket praktisk erfarenhet som möjligt innan de skriver provet. Eftersom provet är såpass dyrt menar han att det är onödigt att stressa dem till att göra det då det medför en ytterligare kostnad om assistenterna misslyckas och behöver skriva om det. Däremot svarade Utbildningsansvarig E att assistenterna ska ha som mål att göra provet så fort som möjligt, det vill säga efter den treåriga utbildningsplanen. Byrå E rekryterar nämligen endast drivna personer som vill göra karriär inom byrån och dessa ska därför vilja göra provet så fort som möjligt.

I ”non big four” byråerna har respondenterna gett relativt liknande svar som assistenterna från ”big four” men skillnaden är att de små byråerna inte har någon plan där

det står att provet ska göras efter en bestämd tid. Samtliga respondenter från byråerna A och B menar att assistenten ska känna sig redo, vilket vanligtvis är när man har genomgått kurserna i FARs utbildningsplan. Respondenten från Byrå C anser dock att provet bör skrivas så fort som möjligt efter sina tre år eftersom man då fortfarande har kurserna aktuella.

Förväntan från byråns sida om att assistenten ska skriva revisorsexamen efter ungefär fyra år förmedlas redan vid rekryteringen i de stora byråerna. Om assistenterna accepterar jobbförfrågan accepterar de samtidigt de regler och förväntningar som finns i byrån. Detta moment kan jämföras med matchningsmodellen som beskrevs i vår referensram under normativ styrning, nämligen att byråerna letar efter personer som matchar de egenskaper och den ambitionsnivå som finns inom organisationen och förmedlar dessa egenskaper till den sökande (Alvesson & Sveningsson, 2012).

Assistenternas ambition och drivkraft kan även påverkas av byråns storlek. Utbildningsansvarig D bekräftar detta och berättar att konkurrensen mellan assistenterna är större på ett större kontor då det ofta arbetar fler revisorsassistenter där. Detta skapar en större press för assistenterna att skriva provet så fort som möjligt för att kunna "armbåga" sig uppåt i hierarkin. Respondenterna från samtliga byråer var överens om att det var viktigt att känna sig redo för att skriva, men är man den enda assistenten i sin kull som inte skriver provet, kan dennes chanser att utmärka sig minska. Assistentens val till att skriva provet kan alltså även bero på de oskrivna reglerna i byråerna - att det finns ett indirekt krav på att skriva provet när de har behörighet att skriva det, efter tre till fyra år.

Denna hets ser vi inte alls på en liten byrå, där det bara finns ett fåtal anställda. Dels beror detta på att det inte finns lika många andra att jämföra sig med men också därför att det inte är säkert att ett godkänt prov betyder ett steg uppåt i hierarkin. Om det redan finns tre auktoriserade revisorer på en liten byrå kommer inte assistentens position att förändras avsevärt om denna blir godkänd revisor. Attityden i byråerna A, B och C är annorlunda än vad vi kom fram till hos de tre stora byråerna. I de mindre byråerna är som tidigare nämnt styrningen mer informell vilket innebär att assistenten själv bestämmer när revisorsexamens ska skrivas, utan att några krav eller förväntningar sätts från byråns sida. Några oskrivna regler om när provet ska skrivas har vi alltså inte noterat varpå vi kan konstatera att den normativa styrningen ser ut att vara mindre i små byråer.

Revisorsnämndens examensråd som var verksamma 2003 verkade vara eniga om att det var svårt att klara provet efter endast tre års praktik på byrån. De menade att det som

krävdes för att klara av det iså fall var en bra handledare och en väl utformad utbildningsplan. Dessa två faktorer förekommer i de stora byråerna vi har undersökt. De små byråerna saknar ibland både handledare och en utbildningsplan, vilket gör det svårt för dem att klara provet efter tre år. Christer Petersson, examinationsansvarig på revisorsnämnden, hänvisar till statistik som visar på att de flesta som klarar examen är under 30 år gamla, vilket då skulle innebära att de endast har tre till fyra års praktisk erfarenhet. Dessvärre är denna statistik inte uppdelad efter byråernas storlek.

Frågan är då vilken form av styrning som ger bäst resultat inför provet. Är det mest optimalt att assistenten själv, fri från krav och förväntningar, får avgöra när det är dags att skriva provet? Genom den information som framkommit i våra intervjuer ser vi att det är en svår balansgång för när det är mest optimalt att skriva det. Vissa byråer menar att det är viktigt att få tillräckligt med praktiskt erfarenhet samtidigt som vissa anser att det är viktigt att skriva provet medan kurserna fortfarande är aktuella. Detta talar för att förberedelserna ska ta längre tid men samtidigt att man ska hålla alla kurserna som man tagit aktuella. Utifrån den statistik vi tagit del av från Revisorsnämnden är godkännandegraden högst i den yngsta urvalsgruppen. Detta skulle alltså betyda att det är bra att göra provet så tidigt som möjligt efter praktiken. Detta styrker den formella och normativa styrningen som finns inom "big four" byråerna där man tidigt uttalar de förväntningar som byrån har, att assistenterna ska skriva provet efter tre till fyra år.

För individens del kan den informella styrningen kännas bättre då assistenten får skriva provet när denne känner sig redo. Detta borde leda till bättre resultat. Dock visar statistiken annorlunda vilket kan bero på att assistenterna väntar för länge med att skriva provet under en informell styrning då de inte känner någon press. Det kan finnas två risker med detta. Den ena risken som uppkommer när man väntar för länge innan man skriver provet är att assistenten hinner glömma bort innehållet från kurserna de tog inför examen. Den andra risken kan vara att assistenten glömmet studieteknik som övats upp under sina år på universitet.

5.5 Uppföljning: vad händer om man inte klarar provet?

Vi nämner i teoriavsnittet "up or out", att systemet riktas mot revisorer som inte blir befordrade till partners och då förväntas lämna byrån. Vi anser att det är ett lämpligt system att använda till att analysera vad som sker om revisorsassistenterna inte klarar provet efter

första gången eller helt enkelt inte är intresserade av att avlägga det när tiden väl är inne. Hur byråerna tacklar detta problem skiljer sig åt.

Samtliga byråer tillåter sina assistenter att skriva provet mer än en gång och alla är även överens om att det är en kostsam process, vilket innebär att det vanligtvis inte tillåts att göra det mer än två eller tre gånger. Vi kan även utläsa i svaren att samtliga byråer menar att den press som assistenterna sätter på sig själv troligtvis är den största pressen då det är mycket tidskrävande att förbereda sig inför provet. Därför är det inte heller troligt att assistenten vill skriva provet mer än två eller tre gånger.

Vi ser en skillnad i hur byråerna reagerar om assistenterna vill skriva provet eller väljer att inte skriva om det en andra gång. Inom "non big four" finns det inget krav på att assistenterna måste bli godkända revisorer utan de får lov att jobba vidare som assistenter. Inom "big four" är man noggrann med att redan i rekryteringen anställa folk som vill göra karriär och det förväntas därmed att assistenterna vill avlägga revisorsexamen. Misslyckas en assistent med provet görs det i de stora byråerna en tydlig kartläggning om vad som gick fel och vad assistenten bör förbereda sig på inför nästa provtillfälle. Ett sådant tillvägagångssätt saknas hos "non big four". I Byrå E uttrycker sig den utbildningsansvariga att man bör fundera över yrkesvalet om man inte blivit godkänd på två försök. Utbildningsansvarig D uttrycker att man som assistent förmodligen inte är tillräckligt intresserad av yrket om man inte klarar provet eller om man inte vill göra det. På båda byråerna blir assistenter anställda i syfte att avlägga en revisorsexamen och skulle man då avstå från detta passar deras attityd inte längre in i byrån.

"Up or out" systemet tillämpas enligt oss på Byråerna D och E inom "big four" eftersom assistenten förväntas vilja klättra inom hierarkin och göra karriär inom byrån. Skulle denna process avta redan när revisorsexamen ska avläggas kan detta anses som ett misslyckande och man får då signaler om att man bör lämna byrån. Samma signaler ges vid upprepande försök att klara revisorsexamen. Ingen av byråerna uttrycker sig helt tydligt att man inte får stanna kvar om man inte är intresserad av ett avancemang inom byrån men nyanserna i svaret är dock möjliga att tolka som att assistenten bör börja söka sig om efter en ny arbetsgivare. Inom Byrå F förekommer det ett annat förhållningssätt där det är vanligt att assistenten stannar på byrån men att denne byter till någon annan inriktning, till exempel redovisning, istället för att denna lämnar byrån. Det sistnämnda passar även in på byråerna i "non big four". Assistenterna i byråerna D och E kan på grund av "up or out" känna sig rejält

pressade vilket kan leda till att de gör provet fast än de inte är redo för det. Byråns statistik försämras därmed och assistenternas press ökar ytterligare. Hade byråerna istället haft ett liknande system som Byrå F är det möjligt att godkännandegraden hade legat ännu lite högre, eftersom det då finns ett alternativ till för de som väljer att inte göra provet eller inte lyckas med det.

5.6 Examens utformning

Vi ville få en bättre bild av vad byråerna anser om Revisorsnämndens prov och om de anser att det är ett relevant prov för att arbeta med revision. Efter våra intervjuer kan vi konstatera att fem av de byråer vi besökte ansåg att revisorsexamen var svårare för assistenterna från "non big four". Detta är som förut nämnts att de saknar praktik inom dessa områden. Byrå F däremot, ansåg att om man är tillräckligt förberedd för provet kommer man att klara det. Utbildningsansvarig E klargör att det är svårare för de små byråerna men säger samtidigt att alla byråer ska besitta samma kompetens. Samtliga byråer uttryckte att det är bra med ett prov och att det bland annat höjer standarden på revisorsyrket.

Utbildningsansvarig A anser att det är svårt att planera tiden på provet, så man hinner med alla frågor. Detta motsätter sig Assistent F till och menar att tidspressen inte ska vara en anledning till att man misslyckas med provet. Assistent E nämner att anledningen till att man känner den här pressen är att man inte är van vid den då man inte stöter på den i verkligheten. En intressant aspekt som en respondent påpekade var att provet inte alltid speglar hur bra assistenten eller revisorn är i verkligheten. Kanske är det så att den person som klarar pressen bäst har stört möjlighet att klara provet men behöver inte vara den som är mest lämpad för yrket.

6. Slutsats

Efter att ha analyserat teori och empiri har vi kommit fram till våra slutsatser. Svaren till våra frågor i problemformuleringen presenteras i detta avsnitt. Vidare ger vi de mindre byråerna några rekommendationer. Slutligen presenteras förslag på vidare forskning inom området.

6.1 Slutsatser

Syftet med denna studie var att undersöka varför resultatet på revisorsexamen skiljer sig åt mellan revisionsbyråerna "big four" och "non big four". Genom en analys av den empiriska och teoretiska undersökningen har vi kommit fram till hur byråerna skiljer sig åt och vad som torde ligga bakom att de stora byråernas resultat är bättre.

Förberedelserna i form av utbildningsplanen ser olika ut hos de stora och små byråerna. Utbildningsplanens innehåll i "big four" bestäms av någon med högre position i den hierarkiska strukturen. I två av byråerna är planen tydligt utformad och sträcker sig över fyra till fem år. I den tredje byrån får assistenten efter en fast plan på två år själv besluta vilka kurser som är relevanta i framtiden. I alla tre byråer finns det en mentor och fadder som ställer upp som dagligt stöd för assistenterna i sina förberedelser inför revisorsexamen. Byråerna i "non big four" har en flexiblere utbildningsplan där assistenterna själva kan bestämma över sitt kursurval. Till skillnad från de stora byråerna är resurserna här betydligt mer restriktiva vilket bland annat visar sig i antalet kurser assistenterna kan ta per år. Inriktningen på kursen ska ligga till fördel för assistentens kundkrets och inte provet.

Genom att ha undersökt vem som beslutar över utbildningsplanen och tidpunkten för revisorsexamen har vi märkt att assistenterna styrs i olika grad beroende på om de arbetar på "big four" eller "non big four". Assistenterna i "big four" anses inte uppleva någon press från högre position vad gäller tidpunkten för provet. Men det faktum att byråerna har en utsedd plan där revisorsexamen är inplanerad efter tre till fem år är enligt oss en oskriven regel som påverkar assistenterna i deras val vilket talar för normativ styrning. Detta hänger även ihop med utbildningsplanen där vi funnit att assistenterna inte har fritt val att bestämma över sina kurser vilket pekar på en formell styrning. Om man följer utbildningsplanen och är redo efter fem år rekommenderas det att man skriver revisorsexamen, vilket statistiken från Revisorsnämnden stärker. I "non big four" är samtliga respondenter enade om att assistenten ska känna sig redo för att skriva provet. Eftersom byråerna saknar en fast utbildningsplan med en förutbestämd tid för provet anser vi inte att

det finns någon normativ styrning som sätter press på assistenterna. Som vi ovan nämnt har assistenterna en högre autonomi i sitt val av kurser vilket visar på informell styrning i förberedelserna.

Undersökningen har även gett oss svar på hur de praktiska förberedelserna skiljer sig åt mellan byråerna. Byråerna inom "non big four" stöter sällan på IFRS eller koncernredovisning i sitt dagliga arbete vilket innebär att de helt saknar praktisk erfarenhet inom detta inför provet, till skillnad från assistenterna i "big four". "Learning by doing" är en välkänd modell som förstärks av våra respondenters svar nämligen att praktisk erfarenhet väger tyngre än den teoretiska för att klara provet. Det betyder inte att den teoretiska delen är oviktig, utan snarare att den ligger till grund för att ta in den praktiska biten bättre.

6.2 Rekommendationer

Eftersom det redan fanns framtagen statistik på att tentanderna från "big four" har högre godkännandegrad på revisorsexamen är det ganska naturligt att vi anser att deras förberedelser fungerar bättre. Det finns dock andra faktorer som gör att "big four" har vissa fördelar gentemot "non big four", nämligen deras tillgång till resurser som gör att assistenterna kan ta fler kurser. Detta är inget som går att göra någonting åt men vi kan rekommendera de små byråerna att utveckla en mer bestämd utbildningsplan med exempelvis två inplanerade kurser per år så att assistenten vet vad den har framför sig redan från dag ett. Dessutom hade det kunnat underlätta för en assistent om den hade fått en fadder eller mentor att diskutera sina mål och framtidsutsikter med. Vi tror att lite mer formella inslag i "non big four" hade strukturerat upp förberedelserna bättre vilket i längden skulle kunna ge en högre godkännandegrad på revisorsexamen.

6.3 Förslag till vidare forskning

Under studiens gång fördes det diskussioner om att endast en kategori av revisor skulle finnas, nämligen en auktoriserad revisor. Revisorsexamen skulle då försvinna och den högre revisorsexamen skulle vara det enda provet att genomföra. Om förslaget går igenom kan det vara intressant att göra en liknande studie som vi har gjort. Kommer godkännandegraden fortfarande ligga runt 50 procent? Eller kan de två extra åren med praktisk erfarenhet leda till högre resultat? Är det fortfarande en uppdelning mellan stora och små byråer? Kan man se ett minskat intresse från byråerna att låta sina assistenter skriva?

Det hade även varit intressant att göra en internationell jämförelse. Godkännandegraden i

USA på deras motsvarande revisorsexamen är också låg. Hur ser uppdelningen mellan stora och små byråer ut där? Skiljer det sig åt i deras förberedelser i jämförelse med Sverige?

7. Referenslista

ABL – Aktiebolagslagen (2005) *Fars samlingsvolym, redovisning, 2011*. Stockholm: Far Akademi

Alvesson, M. & Sveningsson, S. (2012) *Organisationer, ledning och processer*. Lund: Studentlitteratur AB

Alvesson, S. (2004) *Kunskapsarbete och Kunskapsföretag*. Malmö: Liber AB

Anthony, Robert N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. 12th edition. Singapore: McGraw Hill Higher Education

Becket, B. J. (2010) "Mentorship Is Key to Career Success" *Strategic Finance*, 92,4, p. 21-22. *Business source complete*, EBSCOhost [2012-11-29]

Bell, J. (2006) *Introduktion till Forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur AB

Brahmasrene, T., & Whitten, D. (2001) "Assessing Success on the Uniform CPA Exam: A Logit Approach", *Journal Of Education For Business*, 77, 1, p. 45, Academic Search Complete, EBSCOhost [2012-12-07]

Bryman, A. & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber AB

Cederwall, C. & Sävås, P. (2012) Vem klarar revisorsexamen? - En undersökning om vilka faktorer som påverkar revisorns prestation vid examen. Tillgänglig på: <umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:545597/FULLTEXT01 > [2012-12-06]

Diefenbach, T. & Sillince, J A.A. (2011) Formal and Informal Hierarchy in Different Types of Organization. *Organization Studies*, 32(11) 1515-1537.

FAR. Tillgänglig på: <http://www.far.se/Om-FAR/Historik/> [2012-11-28]

FAR akademi. *Utbildningsplan*. Tillgänglig på: <http://www.farakademi.se/Utbildningar/Utbildningsplaner/Godkand-och-auktoriserad-revisor/> [2012-11-22]

FAR förlag. (2001) *Vad är revision?* Stockholm: FAR förlag

FAR komplett balans nr 2 (1995) Tillgänglig på: (<http://www.farkomplett.se/?docId=TN000071AD>) [2012-11-22]

FAR komplett balans nr 5 (2003) Tillgänglig på: <<http://www.farkomplett.se/?docId=TN00006B89>> [2012-11-22]

FAR komplett balans nr 4 (2010) Tillgänglig på: <<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN0000383>> [2013-01-06]

Förordning 1995:665 om revisorer. Tillgänglig på: <http://www.notisum.se/rnp/sls/lag/19950665.htm> [2012-11-22]

Gomez, C., & Sanchez, J. I. (2005). "Human resource control in MNCs: a study of the factors influencing the use of formal and informal control mechanisms" *International Journal Of Human Resource Management*, 16(10), 1847-1861.

Jacobsen, D.I. (2002). *Vad, hur och varför?* Lund: Studentlitteratur AB

Jenkins, J., Deis, D., Bedard, J., Curtis, M. (2008) "Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis" *Behaviour Research in Accounting*, vol 20 (issue1), s 45-74. [2012-11-29]

Moore, T., Change, J. & Smith, D. (2004), "Learning style and performance: A field study of is students in an analysis and design course". *Journal Of Computer Information Systems*, 45:1, pp. 77-85. EBSCOhost. [2012-11-29]

Morris, T., & Pinnington, A. (1998) "Promotion to Partner in Professional Service Firms" *Human Relations volume 51:1*, pp 3-24.

Natoli, V. J. (2004) "Theory of Employee Survival" *Improvement Qrtly*, 17: 80–94. [2012-11-27]

Revisorslag 2001:883. Tillgänglig på: <https://lagen.nu/2001:883> [2012-11-22]

Revisorsnämnden, 2012a. Tillgänglig på: http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/re_2010.gif [2012-11-22]

Revisorsnämnden, 2012b. Tillgänglig på: http://www.revisorsnamnden.se/rn/utb_intro/prov/provens_utformning.html [2012-12-21]

Revisorsnämnden, 2012c. Tillgänglig på: http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/blanketter/kontrollista_for_den_teoretiska_utbildningen.pdf [2012-11-22]

Revisorsnämnden, 2012d. Tillgänglig på: http://www.revisorsnamnden.se/rn/utb_intro/bli_revisor.html [2012-11-22]

Revisorsnämnden, 2012e. Tillgänglig på: http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/96_1.pdf [2012-11-22]

Revisorsnämnden 2012f: Tillgänglig på: http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html [2012-11-22]

RNFS (1996:1) Tillgänglig på: (http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/96_1.pdf) [2012-11-22]

Schettler, J. (2002) "Learning by Doing" *Training*, 39,4,p.38, Business Source Complete, EBSCOhost. [2012-11-20]

SOU 2008:32. *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. [online] Tillgänglig på:
<http://www.regeringen.se/content/1/c6/10/21/24/04afd0c4.pdf>

Wallerstedt, E. (2009) *Revisorsbranschen i Sverige under hundra år*. Bromma: SNS förlag

Zenger, TR., Lazzarini, SG., Poppo, L., Tech, V. (2001) "Informal and Formal Organization in New Institutional Economics" *Advances in strategic management vol.19*.

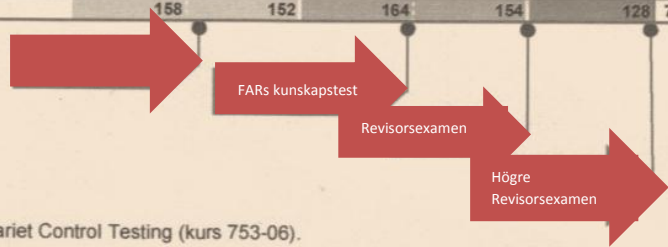
Bilaga 1 – FARs utbildningsplan

År 0–1 Kurs	Antal timmar
<u>Revision I</u>	35
<u>Deklaration och beskattning</u>	21
<u>Moms I</u>	14
<u>Bokslutsredovisning</u>	28
År 1–2 Kurs	Antal timmar
<u>Revision II</u>	35
<u>Beskattning i ägarledda företag</u>	24
<u>Bokslutsredovisning - fördjupning för revisorer och redovisningskonsulter</u>	21
<u>Kunskapstest för revisorsassistenter</u> <i>Kunskapstestet är tänkt att vara en hjälp på din väg mot godkännande som revisor</i>	7
År 2–4 Kurs	Antal timmar
<u>Revision III</u>	35
<u>Beskattning av aktieföretag</u>	21
<u>Koncernredovisning</u>	21
<u>Värdering av varulager och pågående arbeten</u>	14
<u>Ekonomistyrning och verksamhetsstyrning</u>	14
<u>Analys, värdering och överlåtelse av företag</u>	14
<u>IFRS - grundläggande</u>	7
<u>Bolagsrätt och obestånd</u>	14
<u>Avvikande revisionsberättelser</u>	7
<u>Förberedelsekurs inför revisorsexamen</u>	28

Bilaga 2 – Byråintern utbildningsplan

Affärsområde Stora Företag Utbildningsmatris grundutbildning

Kursnummer och kursnamn	Block 1		Block 2		Block 3
	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Introduktionsprogram					
Introduktionsdag (HR)	12				
Bokslutsredovisning (kurs 830 alt FAR Akademi)	32				
722 Case för nyanställda	34				
Revision					
801 Audit 1	24				
e-learningkurs inför Audit 1 (krav)	4				
802 Audit 2		32			
e-learningkurs inför Audit 2 (krav)		8			
803 In-charge Auditor (Audit 3)			40		
e-learningkurs inför Audit 3 (krav)			8		
804 In-charge to Manager (Audit 4)				32	
805 Audit 5					32
750 Redovisning och revision av varulager och entreprenadkontrakt		16			
753 Revisionsseminarier för Associates	20				
753-06 Revisionsseminarium – Controls Testing samt Risk Assessment		12			
754 IDEA - verktyg för analys och MUS-urval		24			
746 Audit Update (lärarledd)				8	8
Audit Update Virtual Classroom				4	4
749 Revisorsjuridik			16		
767 Det noterade företaget					8
880 Professional Judgement					24
875 Redovisning och revision av finansiella instrument			24		
Redovisning					
701 Redovisning 1	16				
702 Redovisning 2		16			
703 Redovisning 3			24		
704 Redovisning 4				16	
705 Redovisning 5					24
832 Självstudiekurs i koncernredovisning - grundläggande				10	
833 Självstudier i koncernredovisning inför Högre Revisorsexamen					16
Verksamhetsstyrning och värdering					
766 Företagsanalys, verksamhetsstyrning och företagsvärdering				16	
Skatt					
861 Skatt 1	16				
862 Skatt 2		24			
863 Skatt 3			16		
864 Skatt 4				40	
Personlig utveckling					
823 Nyutnämnd Senior Associate		12			
Inför prov					
840 Seminarier för kunskapstest och RN-prov		8	28	28	12
Summa timmar utbildning	158	152	164	154	128



Kommentarer

- Audit 2 går Associates ca ett år efter Revisionsseminariet Control Testing (kurs 753-06).
- Revisionsseminariet Control Testing (kurs 753-06) går Associate efter genomförd Audit 1, dvs ca 8-9 mån resp 3 mån efter genomförd Audit 1.

Tips på andra kurser för revisorer

- 708 Excel för revisorer
- 743 IT-revision för revisorer
- 826 Presentationsteknik
- 846 Kassaflödesanalys i koncerner

Utbildningsmatris vidareutbildning

Kursnummer och kursnamn	Manager			Senior Manager			Partner	
	Varje år	År 1	År 2	Varje år	År 1	År 2	Varje år	År 1
Seminarie serie för kvalificerade medarbetare								
860 SF-seminarium	24			24			24	
870 RRS 2.0 - Revision-Redovisning-Skatt (utlandskurs) ^(a)						32		
Revision								
723 Audit Update (lärarledd)	8			8			8	
Audit Update Virtual Classroom	4			4			4	
881 Group Audit Workshop			8					
Redovisning								
IFRS-kurser (kurser, e-learning och seminarier)	12			12			12	
Personlig utveckling								
827 Helping People Buy - Steg 1		16						
829 Helping People Buy - Steg 2					16			
828 Manager Development Centre			16					
Summa timmar utbildning	48	16	24	48	16	32	48	-

Kommentarer

- (a) Kurs 870 riktar sig till seniora medarbetare såsom till erfarna Managers, Senior Managers och Partners.

Bilaga 3 – Intervju med Revisorsassistent

1. Berätta om dig själv
 - a. Vad har du studerat?
 - b. Varför valde du revisor som inriktning?
 - c. Hur länge har du varit anställd här?
2. Varför valde du att söka just till den här revisionsbyrån?
3. Vad fick du för information från företaget om dina förberedelser inför examen?
4. Hur har dessa förberedelser sett ut från din första dag på byrån?
 - a. internutbildning eller FAR
 - b. Kurser
 - c. avsatt mentorstid
 - d. avsatt studietid på arbetet
5. Vad anser du om den utbildning som du har fått?
 - a. Finns det några kurser som har känts mindre relevanta?
6. Vad har gett dig mest förberedelser inför examen - praktisk erfarenhet eller kurserna?
7. Hur skulle du uppskatta att de olika utbildningsstegen har bidragit till din kompetens, rangordna procentuellt
 - a. Akademisk utbildning
 - b. Intern utbildning/ Extern utbildning
 - c. Praktisk erfarenhet
8. Upplever du någon skillnad mellan er utbildningsplan och era konkurrenters?
9. Vad anser du om att man examineras för att bli godkänd revisor?
10. Hur tror du att er utbildningsplan kan förbättras så att andelen godkända revisorer ökar?

Bilaga 4 – Intervju med Utbildningsansvarig

1. Hur har din karriär som revisor sett ut?
2. Hur ser din roll ut som mentor?
 - a. Finns det speciella mentorsprogram?
 - b. Finns det riktlinjer på hur du ska agera som mentor?
 - c. Hur ser relationen ut till assistenterna?
3. Har du skrivit provet för godkänd revisor?
 - a. Hur upplever du skillnaden på kunskapen mellan de kollegor som har gjort provet med de som inte har gjort det?
4. Hur ser er utbildningsplan ut för nyanställda?
 - a. Internutbildning eller FAR
 - b. Kurser - vad för kurser
 - c. Avsatt mentorstid
 - d. Avsatt studietid på arbetet
 - e. Anpassar ni utbildningen efter förkunskapen eller alla får samma
5. Vilken av den teoretiska erfarenheten eller praktiska erfarenheten väger mest i utbildningsplanen? Varför?
 - a. Anser du att nyexaminerade har tillräckligt med kunskap för att börja arbeta som revisor?
 - b. Hur tror du att den akademiska utbildningen på högskolor skulle kunna förbättras för detta syfte?
6. Vad anser ni om revisorsnämndens utformning av examen?
 - a. Är provet i fas med verkligheten?
 - b. Teoretiskt- eller praktiskt lagd?
7. Hur tror du att er utbildningsplan kan förbättras så att andelen godkända revisorer ökar?
8. Hur skulle du uppskatta att de olika utbildningsstegen har bidragit till revisorsassistentens kompetens, rangordna procentuellt
 - a. Akademisk utbildning
 - b. Intern utbildning/ Extern utbildning
 - c. Praktisk erfarenhet
9. Hur ser karriärstegen ut i er byrå?

10. Hur viktigt är det för er att revisorsassistenterna klarar provet vid första tillfället?

- a. Hur går ni vidare med de som inte klarar examen?
- b. Vad gör ni om en assistent inte vill göra provet?

11. Har ni någon statistik på antal som har blivit godkända på provet relativt antal som anmäldes?

Bilaga 5 – Intervju med Revisorsnämnden

1. Vad är din roll på Revisorsnämnden och hur länge har du arbetat här?

2. *Provet:*
 - a. Vad är det primära syftet med revisorsexamen?
 - b. Kan man se några kvalitetsförändringar på revisorerna sedan införandet av revisorsexamen 1996?
 - c. Har upplägget på provet förändrats sedan införandet?

3. *Statistik:*
 - a. Hur ser du på att det i snitt endast är 50 % godkända på revisorsexamen?
 - b. Finns det statistik tillgänglig på vilken revisionsbyrå de tenderande kommer ifrån?
 - c. I så fall, kan ni se något samband mellan vilken byrå de kommer ifrån och vilket resultat de får?

4. Hur ser resultaten ut på proven inom de olika huvudämnena? (revision, juridik, redovisning)

5. Hur ser ni på revisorsexamen i framtiden?

6. Vad anser du om revisorsexamens innehåll och svårighetsgrad?

7. Klarar man revisorsexamen efter tre års arbete på en revisionsbyrå?