



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT24

“Shit, det här är risky business”, eller?

En analys av hur risken för påföljder och dess hantering påverkar
revisionsmedarbetares komfort och motivation

Författare:

Agnes Tinglöv

Filip Olsson

Hugo Hertzberg

Handledare:


Alexander Hedlund

Förord

Stundtals är skrivandet av en kandidatuppsats en fascinerande resa av upptäckt och insikt. Andra gånger kan det kännas som en utmanande kamp mot klockan och förväntningarna. Att navigera genom olika faser av skrivandet har varit givande, men också väldigt utmanande. Vi vill därför rikta ett stort tack till vår handledare Alexander Hedlund för ditt stöd och vägledning. Under våra handledarsamtal har vi gång på gång fått värdefulla idéer som tagit uppsatsskrivandet vidare. Vi vill även tacka alla er som ställt upp på att bli intervjuade av oss och delat med er av era perspektiv. Slutligen vill vi tacka er som hjälpt oss få tag i personer att intervjua. Ni har alla bidragit till att skapa denna uppsats.

Vi hoppas innerligt att denna uppsats speglar våra ansträngningar, bidrar till forskningen och främjar ett bredare samtal om ämnet. Att studera påföljdsriskens konsekvenser är oerhört spännande, och vi hoppas att även ni som dyker in i studien kommer lämna med den känslan.

Lund, 27:e maj 2024



Agnes Tinglöv



Filip Olsson



Hugo Hertzberg

Sammanfattning

Examensarbetets titel: “Shit, det här är risky business”, eller?

Seminariedatum: 30/5-2024

Ämne/Kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: Agnes Tinglöv, Filip Olsson & Hugo Hertzberg

Handledare: Alexander Hedlund

Nyckelord: Revisor, Påföljder, Påföljdsrisk, Komfort, Partiell komfort, Motivation, Riskhantering

Syfte: Syftet med studien är att skapa en nyanserad förståelse för hur risken för påföljder och dess hantering påverkar revisionsmedarbetares komfort och motivation, samt att undersöka hur risken hanteras.

Metod: Studien har en kvalitativ metod, med en abduktiv ansats och ett socialkonstruktionistiskt perspektiv. Semistrukturerade intervjuer med 8 revisionsmedarbetare från olika byråstorlekar har genomförts.

Teoretiska perspektiv: Rapportens två teoretiska perspektiv utgår från Comfort theory och Self-determination theory där den senare även stöttas med en artikel av Krantz et al. (2017).

Resultat: Studien påträffar och visar nyanser av hur byråernas riskhanteringsarbete och intern kompetens genererar konsekvenser för känslor som är både positiva och negativa, men av olika natur beroende på byråernas storlek.

Abstract

Title: "Shit, this is risky business", or is it?

Seminar date: 30/5-2024

Course: FEKH69, Bachelor Degree Project, Business Administration, 15 ECTS

Authors: Agnes Tinglöv, Filip Olsson & Hugo Herzberg

Supervisor: Alexander Hedlund

Keywords: Auditor, Sanctions, Sanction risk, Comfort, Partial comfort, Motivation, Risk management.

Purpose: The purpose of the study is to provide a nuanced understanding of how the risk for litigation and sanctions, as well as their management, affect audit staff comfort and motivation, and how these risks are handled.

Methodology: The study has a qualitative method, with an abductive approach and a social constructionist perspective. Semi-structured interviews with 8 audit staff from different auditing firm sizes have been conducted.

Theoretical perspectives: The report's two theoretical perspectives are based on Comfort theory and Self-determination theory, where the latter is also supported by an article by Krantz et al. (2017).

Results: The study reveals nuances of how the risk management effort and in-house expertise of auditing firms impact emotions. These impacts, both positive and negative, differ in nature between the two sizes of the auditing firms studied.

Innehållsförteckning

Förord.....	2
Sammanfattning.....	3
Abstract.....	4
Innehållsförteckning.....	5
Begreppsdefinitioner.....	7
1. Inledning.....	8
1.1 Bakgrund & problematiseringen.....	8
1.2 Syfte & bidrag.....	10
1.3 Avgränsningar.....	10
2. Metod.....	11
2.1 Övergripande metod.....	11
2.2 Litteraturgenomgång.....	12
2.3 Datainsamling.....	13
2.3.1 Utformning av intervjuguide.....	13
2.3.2 Genomförandet av intervjuer.....	14
2.4 Urval.....	14
2.4.1 Val av teori.....	17
2.5 Dataanalys & bearbetning.....	18
2.5.1 Sortering.....	19
2.5.2 Reducering.....	19
2.5.3 Argumentering.....	20
2.6 Etiska aspekter.....	20
2.6.1 AI och hjälpmedel.....	21
2.7 Metodreflektion.....	21
3. Teori.....	23
3.1 Comfort theory.....	23
3.2 Self-determination theory.....	25
3.3 Revisorsmotivation.....	27
4. Empiri.....	29
4.1 Kompetens & stöd: Trygghet genom intern expertis på stora byråer.....	29
4.2 Kompetens & stöd: De begränsade resursernas påverkan på stödfunktioner hos små	

byråer.....	31
4.3 Kundaccept: Trygghetsskapande process på stora byråer.....	33
4.4 Kundaccept: Riskhantering genom intuition och erfarenhet på små byråer.....	34
4.5 Intern kvalitetskontroll: Rutiner som kvalitetssäkring på stora byråer.....	36
4.6 Intern kvalitetskontroll: En erfarenhetsbaserad metod på små byråer.....	38
5. Analys.....	40
5.1 Kompetensen & stödets roll i revisionsmedarbetares arbete: Jämförelse mellan stora och små byråer.....	40
5.2 Formella processer kontra intuition: Kundaccept i olika byråstorlekar.....	42
5.3 Kvalitetskontroller i revisionsbyråer: Olika riskhantering och motivationsfaktorer hos byråstorlekarna.....	44
5.4 Partiell komfort: En nyanserad bild av trygghet och tillfredsställelse.....	48
6. Diskussion.....	50
7. Slutsats.....	53
8. Förslag för vidare studier.....	55
Referenslista.....	56
Bilagor.....	61
Bilaga 1. Intervjuguide.....	61
Bilaga 2. Medgivandeblankett.....	63

Begreppsdefinitioner

Big 4-byråer

Samlingsnamn för EY, PwC, Deloitte och KPMG (Sundgren & Svanström, 2013).

ISA

International Standards on Auditing

Påföljdsrisk

Risken att en revisor drabbas av sanktioner eller stämningar på grund av brister i revisionen.

Revisionsmedarbetare

Som revisionsmedarbetare klassificerar vi samtliga individer som arbetar i en revisionsprocess. Det inkluderar såväl revisorer som revisorsassistenter.

Revisor

I denna uppsats används ordet revisor som ett samlingsnamn på kvalificerade revisorer. Kvalificerade revisorer avser auktoriserade och godkända revisorer. Kvalificerade revisorer står under Revisorsinspektionens tillsyn (Revisorsinspektionen, n.d.a).

Stora byråer

Vi definierar stora byråer som *Big 8*-byråerna, vilka inkluderar *Big 4*-byråerna samt BDO, Grant Thornton, Mazars och redovisningsbyrån Aspia (Marténg & Håfström, 2024).

Små byråer

Med små byråer syftar denna uppsats på de byråer som inte ingår i definitionen för stora byråer.

1. Inledning

1.1 Bakgrund & problematiseringen

Bakom varje revision döljer det sig en berättelse om professionell integritet, ansvar och den ständigt närvarande risken för påföljder. Revisorer har ett stort ansvar att med en professionellt skeptisk inställning granska och uttala sig om organisationers förvaltning, bokföring och årsredovisning. Revisorn ska ge ägare och allmänheten en insyn i hur organisationen styrs, och berätta om ledningen agerar i enlighet med gällande lagstiftning och ägarnas intressen (Wernerman, 2006). Även om en revision inte landar i ett utlåtande med 100% säkerhet, bär varje siffra och transaktion med sig potentiella konsekvenser. Om revisorn inte lever upp till de höga professionella standarder och förväntningar som omgärdar revisionsyrket, kan denne åläggas påföljder som kan sträcka sig från sanktioner från Revisorsinspektionen, till stämningar i civil- och straffrättsliga mål (Revisorsinspektionen, n.d.b; Wernerman, 2006).

Påföljder har länge varit ett frekvent diskussionsämne (Levander, 1999). Ett av de mest omtalade fallen är BDO-domen där revisorn och revisionsbyrån dömdes att ålägga skadestånd för oaktsamhet i revisionen och upprättandet av prospekt i såväl tingsrätt som hovrätt. Ärendet överklagades vidare till Högsta domstolen som däremot friade (Lagen.nu, n.d.). Trots att Högsta domstolen satt en praxis efter BDO-domen fortsätter stämningarna att ske (Johansson, 2024; Marténg, 2014; Rex, 2023). Till exempel stämde Pensionsmyndigheten år 2023 PwC för bristfällig revision och år 2024 EY för liknande förseelser (Johansson, 2024). Båda fallen är relaterade till Allra-härvan (Johansson, 2024; Rex, 2023).

Fastän det förekommer stämningar mot revisorer, är det betydligt vanligare att erhålla sanktioner från Revisorsinspektionen. Störst risk för sanktioner löper revisorer som arbetar på små byråer och på mindre kontor (Sundgren & Svanström, 2013). Under perioden 2019-2023 utfärdades 204 disciplinära sanktioner från Revisorsinspektionen. Det går att jämföra med att Sverige hade 2 994 kvalificerade revisorer vid utgången av 2023. Av de 204 disciplinära sanktioner var 14 upphävda auktorisationer, 122 varningar och 68 erinringar (Revisorsinspektionen, 2021; Revisorsinspektionen, 2024). En förklaring till det höga antalet

påföljder menar Bigus (2016) kan kopplas till att revisorer tenderar vara optimistiska i sina bedömningar, och överskattar sin egen och sina kollegors förmågor att upptäcka väsentliga fel. Samtidigt tenderar de att underskatta sannolikheten för att negativa händelser ska inträffa under deras granskningar.

Revisionsbranschen är en bransch i ständig rörelse. Parallellt med påföljdsrisken rapporterar flera av de stora byråerna personalomsättningar om drygt 20%. Det är inte heller ovanligt att stora delar av personalstyrkan arbetar övertid, många gånger mer än vad arbetsmiljölagen tillåter (Forssblad & S Persson, n.d.). Samtidigt har antalet kvalificerade revisorer minskat med 22% jämfört med år 2013 (Revisorsinspektionen, 2021; Revisorsinspektionen, 2024). I och med att Revisionslagen (SFS 1999:1079) säger att revisorer är personligt ansvariga att ersätta skada vid felaktigheter, innebär det en risk för revisorn att bli stämd och ålagd att betala skadestånd. På byrånivå finns det ett samband mellan rättslig risk och revisorsavgångar (Krishnan & Krishnan, 1997), men hur ser det egentligen ut på det personliga planet? Både FAR och Revisorsinspektionen lägger ett fokus på att öka revisorsyrkets attraktionskraft (Andersson, 2023; Revisorsinspektionen, 2021), men studier om hur risken för just påföljder påverkar är ingenting vi funnit vid närmare litteraturgenomgång. Higgins (1997) hävdar däremot att risker påverkar en individs motivation olika beroende på personens fokus. Som revisor har individen ett starkt incitament att undvika oegentligheter för att hålla sig borta från påföljder, vilket antyder att revisorer ofta har ett preventionsfokus. Detta innebär att de är motiverade att undvika förluster och misstag, och tenderar därför att undvika risker. Således kan risken för påföljder förväntas ha negativ påverkan på revisorns motivation. Carrington & Catasús (2007) visade å andra sidan att seniora revisorsassistenter inte kunde beskriva hur generella risker skulle kunna vara ett problem som påverkar deras komfort. Emellertid rapporterar Krantz et al. (2017) att den ökade mängden standardiseringar och dokumentation, vilken är en konsekvens av påföljdsrisken, riskerar att urholka revisionsmedarbetares engagemang. På samma sätt menar Fontaine et al. (2015) att tvingande åtgärder, såsom revisorsrotationer, påverkar motivationen negativt.

Följaktligen blir frågeställningarna:

Hur påverkar risken för påföljder och dess hantering revisionsmedarbetares komfort och motivation, samt hur hanteras risken?

1.2 Syfte & bidrag

Syftet med rapporten är att undersöka hur risken för påföljder påverkar revisionsmedarbetares välmående. Vi ämnar undersöka och jämföra hur revisionsmedarbetare på stora och små byråer ser på risker, hur riskerna hanteras samt hur hanteringen påverkar deras komfort och motivation. Utöver att komplementera Carrington & Catasús (2007) 17 år gamla studie om komfortskapande riskhantering inom revision, bidrar studien med att visa hur påföljdsrisken och dess hantering påverkar komforten och motivationen för revisionsmedarbetare. Därtill bidrar studien med ett kvalitativt fokus på ett område som annars är fokuserat på kvantitativa studier. Studien är intressant för såväl revisionsmedarbetare, byråer och FAR som för Revisorsinspektionen i den aspekten att den belyser faktorer som påverkar revisionsmedarbetares komfort och arbetsmotivation. Genom att förstå hur risken för påföljder påverkar deras motivation och komfort kan nämnda aktörer skapa bättre strategier för att konstruera en bättre arbetsmiljö.

1.3 Avgränsningar

I denna studie är fokuset uteslutande på revisionsmedarbetare i Sverige. Valet av geografiskt område utesluter det faktum att olika stater skiljer sig åt i lagstiftning och kultur. Med ordet revisionsmedarbetare avses både kvalificerade revisorer och revisorsassistenter. Vad gäller revisorsassistenter är fokuset enbart på seniora revisorsassistenter, vilket är revisorsassistenter med några års erfarenhet.

2. Metod

I följande avsnitt redogörs studiens tillvägagångssätt och vilka metoder som uppsatsen byggts utifrån. I avsnittet går det även att läsa hur den generella arbetsgången sett ut, vilka respondenter studien har haft och vilka teorier som använts. Det presenteras också vilka etiska åtgärder som vidtagits för att skapa rapporten. Kapitlet avslutas med en reflektion över valda metoder.

2.1 Övergripande metod

Syftet med studien var att undersöka hur risken för påföljder och dess hantering påverkar revisionsmedarbetares komfort, motivation samt byråernas riskhantering. För att besvara frågeställningarna har fokuset varit att samla in empiriskt material i form av intervjuer. Av denna anledning har studien en kvalitativ forskningsstrategi. Enligt Bryman & Bell (2017) är den kvalitativa forskningsstrategin tolkande och induktiv till sin art och lägger stor vikt vid ord. Således är den kvalitativa forskningsmetoden mest lämplig för att förstå respondenternas upplevelser och bilder, snarare än författarnas uppfattningar. Vidare har studien antagit ett socialkonstruktionistiskt perspektiv, där vi menar att sociala företeelser och deras betydelse är något som kontinuerligt skapas av sociala aktörer. Det har kunnat ge en förståelse för hur revisionsmedarbetare upplever den sociala världen och hur de förhåller sig till påföljdsrisken.

Den ansats som använts i denna studie är den abduktiva ansatsen. Enligt Bryman & Bell (2017) inleds studier med abduktiv ansats med en observation av ett problem eller en företeelse som ska förklaras. Med den data som samlas in kommer författarna att välja den förklaring som de anser är mest logisk av de förklaringar och tolkningar som de kommit fram till. Det innebär att författarna under studiens gång, när data samlas in, kan byta riktning för att förklara den inledande företeelsen. Anledningarna till att den abduktiva ansatsen har valts är många. Tidigt i vår litteraturgenomgång upptäckte vi att revisorsmotivation kopplat till risker är ett begränsat studerat fenomen. Vi har även velat ha flexibiliteten att ändra riktning,

vilket har skett. Inledningsvis var fokuset att undersöka om det finns en ökad risk för stämningar, och utreda hur det påverkar revisorsassistenters vilja till att bli påskrivande revisorer. Det ändrades senare till att undersöka hur påföljdsrisken påverkar motivationen till att bli och vara påskrivande revisor. Det slutgiltiga fokuset för forskningen blev därefter att studera hur påföljdsrisken och dess hantering påverkar revisionsmedarbetares komfort och motivation, samt hur riskerna hanteras. Svaren från studiens respondenter har varit högst avgörande för vilken riktning studien tagit, exempelvis genom att tydliggöra vilka områden som varit relevanta att fokusera på. Baserat på intervjuerna har vi bland annat genererat titlarna till empirikapitlet (“kompetens & stöd”, “kundaccept” och “intern kvalitetskontroll”) då respondenterna lyft dem som viktiga aspekter i deras arbete för att minimera risk.

2.2 Litteraturgenomgång

För att skapa en förståelse kring forskningsfältet och det som redan är studerat, inleddes studien med en litteraturgenomgång. Bryman & Bell (2017) lyfter att det är viktigt att göra en litteraturgenomgång för att hitta argument för betydelsen av sin egen studie. När vi genomförde litteraturgenomgången upptäckte vi att det inte finns mycket kvalitativ forskning kopplat till påföljdsrisken för revisorer. De två närmast funna exempel är Carrington & Catasús (2007) och Fontaine et al. (2015). Likt vår rapport genomförde Carrington & Catasús (2007) en intervjustudie med ett fokus på revisorskomfort. Dock begränsade de sig till att endast undersöka seniora revisorsassistenter och inte påskrivande revisorer, medan Fontaine et al. (2015) inriktade sin intervjustudie på hur tvingande revisorsrotationer påverkar motivationen. Majoriteten av tidigare studier om revisorers risker har däremot främst varit kvantitativa, som exempelvis Sundgren & Svanström (2013), Bigus (2016) och Ghosh & Tang (2015). I syfte att hitta tidigare forskning använde vi Lunds universitets databas *LUBsearch Discovery*. Exempel på sökord som använts är “revisorsmotivation”, “auditor motivation”, “auditor litigation risk”, “auditing risks” och “påföljdsrisk för revisorer”.

2.3 Datainsamling

Rapportens empiri består av primärdata från intervjuer. Intervjuerna har genomförts med påskrivande (auktoriserade) revisorer och seniora revisorsassistenter. Det primära fokuset på intervjuer har möjliggjort en mer djupgående och kontextuell förståelse för hur risken påverkar dem vi undersökt. Genomförda intervjuer har varit semistrukturerade och utförda med en intervjuguide. Den semistrukturerade intervjuprocessen har gett oss en flexibilitet som inneburit att intervjuguiden snarare fungerat som en minneslista med ämnen och frågeställningar än som en låst lista. Den semistrukturerade strukturen av intervjuerna har således inneburit att intervjuerna till viss mån avvikit från intervjuguiden. Det har exempelvis skett när följdfrågor ställts då respondenten sagt något särskilt intressant, och/eller när vi ämnat utforska fler nyanser av svaren för att därigenom få en större möjlighet att tematisera dem. Överlag har dock intervjuerna utförts på ett liknande sätt och innehållit samma teman.

Teoretiska modeller och artiklar har samlats in från databasen *LUBsearch Discovery* som Lunds universitet tillhandahåller. Genom *LUBsearch Discovery* har vi givits möjlighet att finna relevanta artiklar, forskning och beprövade teoretiska modeller. För att säkerställa en hög vetenskaplig relevans i inhämtat material har vi kontrollerat utgivarens betyg i *Norwegian Register for Scientific Journals, Series and Publishers*. Där har vi haft som krav att utgivaren ska ha lägst betyget 1 under år 2024 för att användas. För att ytterligare säkerställa kvalitet i insamlat material har vi följt John Scotts bedömningskriterier för *autenticitet*, *trovärdighet*, *representativitet* och *meningsfullhet* (Bryman & Bell, 2017). Bryman & Bell (2017) lyfter att *autenticitet* innebär att utreda om materialet är äkta och från en tydlig utgivare. *Trovärdighet* handlar om att undersöka om materialet är korrekt och utan förvrängning. *Representativitet* syftar till att utforska om materialet är typiskt för sin kategori och hur det eventuellt skiljer sig, medan *meningsfullhet* innebär att granska om materialet är tydligt och förståeligt.

2.3.1 Utformning av intervjuguide

Eftersom vår intervjuguide utgjorde en grund för intervjuerna, vägledde den oss igenom dem. Intervjuguiden var uppbyggd på ett sådant sätt att den kunde modifieras beroende på vem vi

intervjuade. En erfaren, påskrivande revisor på en stor byrå, fick inte exakt samma frågor som en revisorsassistent på en liten byrå, även om de till stora delar var lika. Frågorna skilde sig åt eftersom revisorsassistenter ännu inte har erfarenhet av att vara påskrivande. Därför fokuserade frågorna på deras tankar inför att ta steget till att bli påskrivande revisor, inklusive deras nuvarande känslor och förväntningar på hur de kommer att känna när de står inför sina första revisioner för påskrift. Frågorna som riktades mer specifikt till redan auktoriserade revisorer fokuserade istället på att undersöka om de någon gång känt rädsla eller oro inför påskrift av en revision. Intervjufrågorna utgick och baserades till stor del i Kolcaba (1991; 1994) och Kolcaba & Kolcabas (1991) Comfort theory. Kopplat till Comfort theory ställde vi frågor om vad som får revisionsmedarbetare att känna komfort, osäkerhet och trygghet. Frågorna som var kopplade till motivation baserades i Self-determination theory (Ryan & Deci, 2000) och en artikel av forskarna Krantz et al. (2017).

Se bilaga 1 för att ta del av intervjuguiden som var utgångspunkten för samtliga intervjuer, men som justerades beroende på respondent. Frågorna i bilagan är uppdelade i kategorierna emotionellt, professionellt och ekonomiskt. Störst vikt lades på emotionellt, vilket tydligt framgår av att detta område har klart flest frågor.

2.3.2 Genomförandet av intervjuer

På grund av geografiskt avstånd genomfördes samtliga intervjuer digitalt via Zoom eller Microsoft Teams. För att möta olika revisionsbyråers policys kring användande av videokommunikationsverktyg, fick respondenterna välja vilket verktyg att använda. Det gjordes även för att underlätta och minimera risken att någon ställde in intervjun på grund av tekniska problem. Intervjuguiden skickades enbart ut på respondentens begäran för att kunna fånga upp spontana känslor och tankar. Enbart 2 respondenter krävde detta. Respondenterna har däremot i förväg fått veta vad studien undersöker.

2.4 Urval

I studien användes en kombination av ett målstyrt urval och ett bekvämlighetsurval. Bryman & Bell (2017) förklarar ett målstyrt urval som en metod där respondenterna är strategiskt

utvalda, medan ett bekvämlighetsurval är ett urval där forskarna tar de individer som dyker upp och är tillgängliga. I studiens begynnelse identifierades att studien enbart skulle fokusera på kvalificerade revisorer och seniora revisorsassistenter vid intervjuer. Denna avgränsning har varit densamma under hela processen och har förmedlats tydligt vid kontakt med byråer. Anledningen till att intervjua kvalificerade revisorer var för att få en nyanserad bild från individer som arbetar med risken dagligen. Seniora revisorsassistenter har intervjuats eftersom de besitter viss erfarenhet från yrket, har en djup förståelse för revisionsprocessen och befinner sig närmare en eventuell auktorisation än juniora assistenter. Dessutom är risk någonting en revisionsmedarbetare först kommer i kontakt med lite senare under arbetslivet, vilket styrks av resonemanget hos studiens respondenter. Till skillnad från juniora revisorsassistenter, har de seniora revisorsassistenterna i högre grad upplevt och hanterat olika riskscenarier, vilket gör dem mer lämpade att reflektera över och svara på våra frågor. Dessutom kan de ha börjat förbereda sig för de utmaningar som kan uppstå om de går vidare till att bli auktoriserade, där riskhantering är en av utmaningarna.

Studiens syfte har även varit att spegla variationen i revisorskåren i hur respondenterna skiljer sig från varandra med avseende på viktiga aspekter eller egenskaper, vilket Bryman & Bell (2017) förklarar är vanligtvis aktiva val inom målstyrda urval. För att återspegla variationer har intervjuer genomförts med respondenter på olika sorters byråer, från multinationella *Big 4*-byråer, till lokala revisionsföretag med enbart två auktoriserade revisorer. Detta med syftet att få olika perspektiv på hur risken hanteras och upplevs.

I sökandet av respondenter har ett stort antal förfrågningar skickats. Av 185 utskickade förfrågningar valde 8 personer att delta i studien. Förfrågningar har skickats både direkt till individer och till företagsgemensamma e-postadresser. Kontakt har tagits med personer på e-post, telefon och LinkedIn. Därtill har vi genomfört ett besök på en revisionsbyrå för att ställa frågan om det fanns någon som skulle vara villig och aktuell för en intervju. Anledningen till att ett så stort antal förfrågningar skickades ut var för att säkerställa att studien har tillräckligt med empiri. Detta är en kandidatuppsats som är skriven under en begränsad tidsram. Den är därtill skriven under våren, revisionsbranschens högsäsong. Det har inneburit att färre revisorer och seniora revisorsassistenter har varit villiga att medverka.

Vi har däremot inte gjort avkall på strävan efter en jämn fördelning av påskrivande revisorer och seniora revisorsassistenter, och att enbart dessa två grupper är aktuella för en intervju.

Tillvägagångssättet har inneburit att respondenterna både var handplockade av oss, och individer som företagen meddelat vara tillgängliga. I studien har vi intervjuat åtta personer. Av dessa är fyra påskrivande (och auktoriserade) revisorer, två auktoriserade men ej påskrivande och två seniora revisorsassistenter. I kategorin auktoriserade men ej påskrivande finns en person (Karin) som tidigare arbetat som auktoriserad revisor på en *Big 4*-byrå, men som sökt sig vidare till en annan tjänst. Efter att ha arbetat med andra arbetsuppgifter är respondenten tillbaka i branschen där denne jobbar på en branschorganisation med revisionsfrågor, men utan revisionsuppdrag. Anledningen till att vi intervjuade respondenten var för att få perspektiv från någon som tidigare arbetat som påskrivande revisor men som valt att gå vidare till en annan tjänst. Samtidigt fick vi möjlighet att höra respondentens tankar utifrån branshperspektivet. Av de som arbetar med revision jobbar två på *Big 4*-byråer, två på övriga stora byråer och tre på små revisionsbyråer. I denna uppsats klassas Sveriges *Big 8*-byråer som stora byråer. För ökad transparens presenteras det om respondenten arbetar på en *Big 4*-byrå eller på en övrig stor byrå. Respondenterna återfinns på olika platser i Sverige, i såväl stora som små städer. Det bör även noteras att byrån Ragnar arbetar på är en liten revisionsbyrå, men att de har jurister anställda som kan bistå i revisionsarbetet och stödja deras kunder med andra relaterade tjänster. De ingår också i ett internationellt nätverk med verksamhet i flera länder.

Respondent	Yrkesroll	Företag	Datum	Varaktighet
Karin	Auktoriserad revisor, ej påskrivande längre	Tidigare på byrå A, <i>Big 4</i> -byrå. Nu i en annan organisation och roll. Jobbar dock med revisionsfrågor	12/4-2024	36 minuter
Rudolf	Påskrivande revisor	Byrå B, liten byrå. Tidigare byrå C,	12/4-2024	50 minuter

	(auktoriserad)	stor byrå		
Pär	Påskrivande revisor (auktoriserad)	Byrå D, stor byrå	17/4-2024	54 minuter
Anna	Påskrivande revisor (auktoriserad)	Byrå E, <i>Big 4</i> -byrå	17/4-2024	30 minuter
Ragnar	Påskrivande revisor (auktoriserad)	Byrå F, liten byrå. Tidigare på byrå G, <i>Big 4</i> -byrå	18/4-2024	42 minuter
Sune	Senior revisorsassistent	Byrå D, stor byrå. Tidigare på Byrå G, <i>Big 4</i> -byrå	22/4-2024	43 minuter
Håkan	Auktoriserad revisor, ej påskrivande ännu	Byrå H, <i>Big 4</i> -byrå	2/5-2024	43 minuter
Leffe	Senior revisorsassistent	Byrå I, liten byrå. Tidigare på byrå E, <i>Big 4</i> -byrå	8/5-2024	42 minuter

Tabell 1. Visar samtliga respondenter vars intervjuer ligger till grund för empirin. Namnen är pseudonymiserade.

2.4.1 Val av teori

Teorikapitlet är uppdelat i tre avsnitt. I det första avsnittet presenteras teorin Comfort theory. Comfort theory är en teori som betonar främjandet av komfort hos sjukvårdspatienter utifrån tillstånden lindring, lätnad och förnyelse. Comfort theory har tidigare i begränsad omfattning använts inom revisionsforskning, bland annat i Carrington & Catasús (2007) studie om obehag i revision.

I avsnitt två presenteras Self-determination theory. Self-determination theory är en motivationsteori som undersöker vad som motiverar människors beteenden utifrån dimensionerna intern och extern motivation och de grundläggande psykologiska behoven kompetens, autonomi och tillhörighet. Om behoven uppfylls, kan människan uppnå långsiktig intern motivation och välbefinnande.

I avsnitt tre presenteras därefter artikeln “Är revisorns engagemang i riskzonen?” av forskarna Krantz, Jonnergård och Agevall. Artikeln av Krantz et al. (2017) summerar hur revisorer upplever sitt arbete och bidrar till en djupare diskussion om hur revisorsmotivationen har förändrats, dess orsak och vad det innebär.

Under skrivandets gång har vi även sorterat bort andra teorier. Under lång tid var Prospect theory en del av undersökningen. Däremot kom vi fram till att teorin inte gav oss möjlighet att nyansera de fenomen vi såg i citatens teman. Dessutom lyckades vi inte presentera våra teori- och analyskapitel lika effektivt när teorin var en del av uppsatsen. Under en period ansåg vi även att Herzbergs tvåfaktorsteori hade kunnat passa bättre in än Self-determination theory för att besvara våra frågeställningar. Även om tvåfaktorsteorin har koncept som vi anser är ändamålsenliga, har mycket forskning kopplat till arbetsmotivation tillkommit sedan år 1959 när den skapades. Därtill ansåg vi att teorin har brister i dess skarpa avgränsningar mellan hygien- och motivationsfaktorer. Self-determination theory gav större utrymme för djupare analys i form av de grundläggande psykologiska behoven samt intern och extern motivation, vilket vi ansåg underlätta uppfyllandet av syftet.

2.5 Dataanalys & bearbetning

Tillvägagångssättet som vi valde att använda för att hantera den insamlade datan från intervjuerna var *sortering, reducering och argumentering*. Genom att tillämpa denna teknik kunde vi på ett övergripande sätt hantera det empiriska materialet och utröna teman i materialet (Rennstam & Wästerfors, 2015).

2.5.1 Sortering

För att minska risken att studien återspeglar författarnas uppfattningar och underlätta arbetsgången så har samtliga intervjuer spelats in med tillstånd av respondenterna. Därefter har varje intervju transkriberats och blivit pseudonymiserade. Vi läste därefter igenom transkriberingarna. Vid behandling av den insamlade empirin användes en tematisk analys. Bryman & Bell (2017) beskriver tematisk analys som ett sökande efter teman i den insamlade empirin. Vid en tematisk analys strävar forskarna att koda och kategorisera data utifrån de identifierade gemensamma teman som uppstått. Vår process med tematisk analys inleddes efter att vår andra intervju genomförts. Vi kunde redan då identifiera olika teman på var respondenter svarade lika, men också olika. De olika teman organiserades därefter som underrubriker i ett nytt dokument. Syftet var att underlätta överblicken och finna relevant material kopplat till våra frågeställningar. Inledningsvis skapade vi ett stort antal potentiella teman, som exempelvis “teknologisk risk”, “stress” och “emotionell riskhantering”. Med tiden reducerade vi antalet teman för att kunna fokusera på det mest relevanta kopplat till vårt syfte. Till sist mynnade de ut i de teman som presenteras i kapitel fyra.

2.5.2 Reducering

När vi fördjupade oss i analysen och de teoretiska begreppen började ett forskningsområde att konkretiseras. Det blev således relativt enkelt att reducera det empiriska materialet för att urskilja valda teman, då vi tydligt kunde identifiera vilka citat som var relevanta för våra frågeställningar. Materialet som togs bort överfördes till andra dokument, vilket gjorde att vi kunde hålla det under uppsikt och ha det i åtanke för framtida analyser. Detta säkerställde att vi kunde nyttja materialet om det visade sig ge nya insikter. Vi tog bort citat som diskuterade frågor på liknande sätt där vi ansåg att ytterligare citat var överflödiga, vilket krävdes för att begränsa studiens omfattning. Emellanåt uppstod det däremot svårigheter med “killing your darlings”. I några fall ledde det till att vi hellre inkluderade ett citat för mycket än ett för lite. Av samma skäl kan problematiken leda till att några citat upplevs som långa av läsaren. En annan utmaning som vi ställdes inför var gränsdragningsfrågor angående vilka citat vi identifierade som mest essentiella och skulle behålla. Exempelvis är följande ett citat som

först sorterades in under temat “kundaccept”, men som togs bort vid en sammanställning av all data då vi ansåg oss kunna förklara innebörden utan att använda citat:

“Och det är klart att någon surdeg dyker ju alltid upp på vägen. Bra kunder kan bli dåliga kunder, men då gör man sig av med dem för att minimera risken då.”

Reduceringen vi gjort, följer enligt vår uppfattning Rennstam & Wästerfors (2015) definition, där syftet med redueringen är att skapa en välrepresenterad bild av det insamlade materialet.

2.5.3 Argumentering

Efter att ha observerat och tolkat materialet i stegen för sortering och reduering, hävdar Rennstam & Wästerfors (2015) att forskaren behöver argumentera för den tolkade informationen och dra egna slutsatser. Det är också avgörande att förklara och koppla den valda teorin till empirin. Syftet med detta är att bidra till och främja kunskapsutvecklingen inom det aktuella forskningsområdet. Efter att ha sorterat och reducerat empirin, tolkade vi respondenternas svar. Vid genomgången av empirin observerade vi skillnader i hur respondenterna betraktade risk och hur bekväma de kände sig med utförandet av revisionen, vilket var kopplat till storleken på revisionsbyrån de arbetar på. Vi såg även skillnader i hur de upplevde sitt arbete. För att ge oss själva en möjlighet att utforska hur revisionsmedarbetarna hanterar risken praktisk och emotionellt använde vi oss av teori som kunde skapa en förståelse för hur de skapar komfort. Samtidigt önskade vi diskutera hur hanteringen av risk påverkar motivationen för yrket. Därför tog vi ett motivationsperspektiv där Self-determination theory kunde hjälpa oss att analysera hur riskhanteringen påverkar motivationen.

2.6 Etiska aspekter

I arbetet har det tagits hänsyn till god forskningssed utifrån skriften *Den europeiska kodexen för forskningens integritet* av All European Academics (2023). All European Academics (2023) har fyra principer i sitt etiska ramverk: *tillförlitlighet, ärlighet, respekt och ansvarighet*. *Tillförlitlighet* syftar till att säkerställa forskningens kvalitet. *Ärlighet* innebär att

undersöka, genomföra, granska, utveckla och kommunicera forskningen på ett öppet, fullständigt, rättvist och objektivt sätt. *Respekt* grundas i hänsynstagande till forskningsdeltagare, kollegor och samhälle medan *ansvarighet* innebär ansvar för forskningens förvaltning, utbildning och konsekvenser, från idé till publicering.

Vid intervjuerna har även *Forskningsetiska principer inom humanistisk-samhällsvetenskaplig forskning* av Vetenskapsrådet (2002) beaktats. Undersökningsdeltagarna har blivit informerade om uppsatsen per email och under intervjun. Under intervjutillfällena har deltagarna även blivit informerade om deras rättigheter, vilket även framkommit av de medgivandeblanketter (se bilaga 2) vi skickat ut och fått signerade. Vi som skriver denna uppsats har därtill ingått en förbindelse om tystnadsplikt beträffande uppgifter av etiskt känslig karaktär om enskilda, identifierbara personer. I enlighet med GDPR är deltagarna i forskningen pseudonymiserade för att skydda dem och deras arbetsgivare. Vidare har inspelningarna av intervjuerna sparats lokalt i våra datorer och de uppgifter som är sparade i molntjänster är pseudonymiserade. I samband med studiens färdigställande raderades inspelningarna för att säkerställa att uppgifterna inte används till något annat än forskningsändamålet.

2.6.1 AI och hjälpmedel

Vid transkribering av intervjuerna har Microsoft Words transkriberingsfunktion används. Transkriberingarna har därefter rättats av oss efter att ha lyssnat på ljudfilerna. ChatGPT har använts för att översätta texter och begrepp från engelska, redogöra för språkliga barriärer samt för att ge förslag på sökord för litteratursökningar.

2.7 Metodreflektion

Synen på risk är subjektivt, vilket även framgår av svaren hos studiens respondenter. Vilka individer som har intervjuats påverkar således empirin som presenteras. Eftersom studien enbart har intervjuat åtta personer kan den snarare visa hur dessa personer påverkas och ge indikationer på hur individer i branschen kan påverkas. Människor ser olika på risker där vissa påverkas av dem, medan andra inte ens upplever dem. Studien har därmed brister i

reliabiliteten. Av samma anledning påverkas studiens validitet av att studien blivit något subjektiv eftersom den enbart studerar åtta individer. Däremot ser vi att de flesta citaten liknar varandra, och att enbart en person (Leffe) utmärker sig med andra svar än övriga inom sin kategori (små eller stora byråer). Därtill jobbar samtliga respondenter inom revisionsbranschen. Således får vi inte med perspektivet från individer som jobbat med revision och sen övergått till andra branscher. Vi kan följaktligen inte veta om påföljdsrisken eller dess hantering är en orsak till att de lämnat branschen.

Benämningen stora respektive små byråer kan också anses som problematiskt eftersom vi kategoriserar samtliga byråer som inte är bland de åtta största som små. Vi anser dock att samtliga respondenter i kategorin små byråer kommer från små byråer. Den minsta av de stora byråerna omsatte år 2023 ungefär tio gånger mer än den största av de små byråerna.

Slutligen har vi en något ojämn fördelning av respondenter. Fyra av respondenterna arbetar för närvarande på en stor byrå, medan tre är anställda på en liten byrå. Karin, som i dagsläget jobbar för en branschorganisation, har tidigare erfarenhet från en stor byrå. Även om hennes nuvarande position ger henne insikter om små byråer, är hennes kunskap om stora byråer mer omfattande. Studien har därför fler perspektiv och ett större empiriskt underlag när det gäller upplevelsen på stora byråer.

3. Teori

I följande kapitel görs en genomgång av teorierna som ligger till grund för rapportens analys. I kapitlet presenteras först Comfort theory, vilket är en teori som behandlar vad som skapar komfort. Därefter lyfts motivationsteorin Self-determination theory och artikeln “Är revisorns engagemang i riskzonen?”. Valda teorier ska bidra till att analysera hur påföljdsrisken och dess hantering påverkar revisionsmedarbetares komfort och motivation.

3.1 Comfort theory

Inom forskning på området för komfort har Kolcabas Comfort theory varit en betydande teori för att förstå människors upplevelse av komfort och välbefinnande. Kolcabas Comfort theory är till en början utvecklad på sjukvårdspatienter för att förstå vad som får dem att känna sig komfortabla i sin omgivning, men har i begränsad utsträckning även använts inom revisionsområdet av exempelvis Carrington & Catasús (2007) och Bayu & Adhariani (2022). Till exempel hävdar Bayu & Adhariani (2022) att möten mellan revisorer där det diskuteras affärsbeteenden, skapar komfort. Ju högre kompetens revisorerna besitter och ju oftare sammankomsterna äger rum, desto högre grad av komfort uppnås.

Kolcaba (1991) beskriver *komfort* som ett tillstånd av att ha uppfyllt de grundläggande mänskliga behoven: *lindring*, *lättnad* och *förnyelse*. Enligt Kolcaba (1991) uppstår tillståndet lindring när en individ befrias från tidigare källor av obehag (Kolcaba, 1991). Målet enligt teorin är att identifiera ett symptom och eliminera det (Bergström et al., 2018). Lindring är nödvändigt för att återgå till tidigare funktion (Kolcaba, 1994).

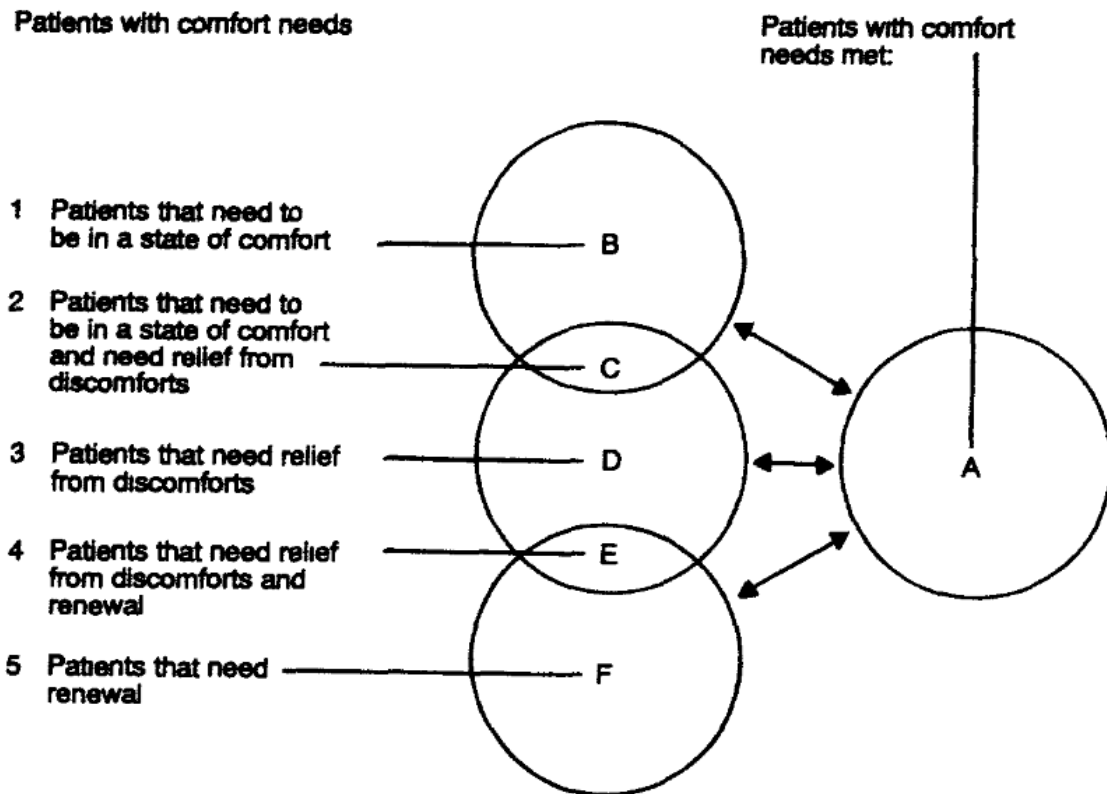
Enligt Kolcaba & Kolcaba (1991) är lättnad ett tillstånd av lugn och belåtenhet. Enligt teorin är lättnad frånvaron av obehag och målet är att förebygga händelser som kan framkalla obehag. En person i lättnad kan heller inte uppleva obehag (Bergström et al., 2018). Lättnad

är nödvändigt för att prestera effektivt (Kolcaba, 1994) samtidigt som det underlättar rutinprestationer (Kolcaba, 1991).

Slutligen förklaras förnyelse som ett tillstånd där olika åtgärder förstärker en individ. Förnyelsen innebär att åtgärder vidtas för att hantera och övervinna problemen, samtidigt som vanliga krafter förstärks. Det kan ske genom att individen känner framgång eller mening (Kolcaba & Kolcaba, 1991). Kolcaba (1991) beskriver förnyelse som ett tillstånd som går bortom lindring och lättnad, och där individen uppnår en känsla av förnyad styrka och inspiration. Målet enligt teorin är att stödja och vägleda individen till att hitta hopp och ta till åtgärder mot sådant som skapar lidande (Bergström et al., 2018). Åtgärderna banar således väg för att individen ska finna styrka för att ta sig så nära ett normaltillstånd som möjligt. Vår definition av förnyelse liknar mer Kolcaba (1991; 1994) och Kolcaba & Kolcabas (1991) ursprungsdefinition än Carrington & Catasús (2007) definition. Carrington & Catasús (2007) definierar snarare nya tolkningar, med fokus på vad som anses vara en godtagbar revision och att de omständigheter en revisor är bekväm med kan förändras över tid. I Carrington & Catasús (2007) kallas begreppet förnyelse för transcendens, ett begrepp som även Kolcaba & Kolcaba (1991) använder, men som har samma innebörd som förnyelse.

Enligt Kolcaba & Kolcaba (1991) kan enskilda individer, på grund av att känslor är subjektiva, vara i ett tillstånd av komfort även om det finns obehag. I de flesta fall innebär däremot obehag att en person inte befinner sig i ett tillstånd av lugn. Kolcaba & Kolcaba (1991) beskriver de olika behoven patienter kan ha när komfort inte är uppnådd på följande sätt:

1. Patienter som behöver vara i tillståndet lättnad,
2. Patienter som behöver vara i tillståndet lättnad och få lindring från obehag,
3. Patienter som behöver få lindring från obehag,
4. Patienter som behöver få lindring från obehag och förnyelse, och
5. Patienter som behöver förnyelse.



Figur 1. Visar situationer som patienter kan befinnas i (Kolcaba & Kolcaba, 1991).

3.2 Self-determination theory

Self-determination theory är en motivationsteori som sorterar motivationen i olika dimensioner och kategorier utifrån målen och drivkrafterna bakom utförandet av en handling. Den första distinktionen Ryan & Deci (2000) gör är mellan de olika typerna av motivation: intern och extern. *Intern motivation* definieras som utförandet av en aktivitet för dess inneboende tillfredsställelse, alltså för att det uppfattas som intressant och stimulerande. Det kan exempelvis vara genom att ha utmanande och intressanta arbetsuppgifter. *Extern motivation* uppkommer istället när man motiveras och drivs av yttre incitament såsom

belöningar eller påtryckningar. Även om extern motivation är en typ av motivation, ger den lägre kvalitet och sämre prestation än intern motivation.

För att förstå hur människor kan motiveras att utföra handlingar utan yttre påtryckningar, introducerar Self-determination theory koncepten *internalisering* och *integrering*. Enligt Ryan & Deci (2000) är dessa processer nödvändiga för att främja en mer autonom motivation. Internalisering beskrivs som processen att ta in en värdering eller reglering, medan integration är processen genom vilken individer omvandlar regleringen till sin egen och gör att den utgår från sin egen självbild. Med ökande internalisering kommer också positivare självuppfattningar och större engagemang. För att fullständigt internalisera en reglering, och således ta till sig den som sin egen (integrering), måste individen förstå dess betydelse och värde. Optimala utmaningar och positiv feedback kan underlätta internalisering genom att hjälpa individer att ta till sig och integrera ett mål, förutsatt att de förstår målet och har nödvändiga färdigheter för att lyckas.

För att illustrera hur Self-determination theory förhåller sig till extern motivation ger Ryan & Deci (2000) tydliga exempel. En elev som gör sina läxor av rädsla för att bli straffad av sina föräldrar om de inte utförs är externt motiverad, eftersom hen gör arbetet för att undvika bestraffning. På samma sätt är en elev som gör sina läxor för att det anses som värdefullt för en framtida karriär också externt motiverad, eftersom det utförs på grund av dess praktiska värde. Det behöver inte betyda att individen inte ser ett intresse i uppgiften. Dessa är båda exempel på extern motivation, med skillnaden att i det senare exemplet så finns det en högre autonomi eftersom individen valde att utföra uppgiften istället för att känna tvång. Den externa motivationen kan alltså enligt Self-determination theory ses som en skala av relativ autonomi. En, till en början, externt motiverad handling kan om autonomin ges stöd främja internalisering och övergå till att bli en internt motiverad handling. De flesta aktiviteter människor gör drivs av extern motivation, att uppnå något resultat utöver själva aktiviteten. Eftersom externt motiverade beteenden inte är naturligt intressanta, måste de uppmuntras utifrån. Människor är mer benägna att utföra beteenden om de värderas av personer eller grupper de känner sig som, eller vill känna sig som. Grunden för internalisering är således att skapa en känsla av tillhörighet (Ryan & Deci, 2000).

Enligt Ryan & Deci (2000) finns det tre grundläggande psykologiska behov som är nödvändiga för välbefinnandet och optimala prestanda: *autonomi*, *kompetens* och *tillhörighet*. Nämnade psykologiska behov är viktiga för att internalisera och uppnå intern motivation. Autonomi utgör behovet att känna valfrihet och självbestämmande. Om autonomi stöts och uppmuntras på arbetsplatsen leder det till ökad intern motivation och en känsla av att man arbetar effektivt. Autonomi minskar av extern kontroll som belöningar eller bestraffningar, vilket också leder till lägre intern motivation och sämre prestation. Kompetens innebär behovet av att känna sig kapabel att hantera utmaningar och uppleva en känsla av att man kan växa och lyckas, vilket resulterar i en ökad intern motivation. Kompetens förstärks genom positiv feedback och optimala utmaningar. Negativ feedback och för svåra utmaningar leder istället till en minskad intern motivation. Även faktorer som hot och tävlingspress leder till försämrade intern motivation då de upplevs som kontrollerande. Slutligen utgör tillhörighet behovet av att känna samhörighet och sammanhang. Om kompetens och tillhörighet stöts underlättar det internalisering, medan om autonomi stöts underlättar det integrering. Ryan & Deci (2000) beskriver att nämnda psykologiska behov är universella och avgörande för människors utveckling. Att tillfredsställa behoven leder till en ökad intern motivation och ett förbättrat välmående. När samtliga behov uppfylls, känner sig en individ kompetent, autonom och med en tillhörighet. Då råder full intern motivation och aktiviteten utförs på grund av att det tillfredsställer individen. Genom att agera på ens inneboende intressen växer man i kunskap och färdigheter (Ryan & Deci, 2000).

3.3 Revisorsmotivation

Enligt Krantz et al. (2017) kan revisorers engagemang vara i fara. Under lång tid har revisorer setts som en profession som behandlar komplicerade bedömningar med expertkunskaper. Revisorns arbete har beskrivits som något som kräver känslighet, kommunikativ skicklighet och god kunskap om det reviderade företaget som bygger på mer än enbart siffror. På senare år när reglerna och kraven blivit allt fler, har likaså revisionsstandarderna och dokumentationskraven utökats, och blivit en grund för revisorers bedömningar.

Krantz et al.'s (2017) farhåga är att utvecklingen till en förändrad kärna i revisionen och ökade dokumentationskrav leder till att revisorernas kunskaper varken upprätthålls eller vidareutvecklas. Förflyttningen till formulär och modeller leder till att revisorer åläggs att följa checklistor och kontextfria regler, vilket skiljer sig stort från hur arbetet sköttes tidigare. Fokuset är snarare på dokumenten än bedömningen. Enligt Krantz et al. (2017) upplever revisorer det som frustrerande och att det gör arbetet tråkigare. Den företagsspecifika bedömningen finns inte längre i centrum, utan istället är det checklistor och dokumentation. Revisorerna har inte längre möjligheten att använda sin erfarenhet i samma utsträckning, vilket är den kontextberoende och varseblivande bedömningen av specifika företag. Den upplevda tråkigheten beror dels på att revisorer inte längre hinner göra vad de önskar att göra, såsom att djupdyka i företaget, och dels på att fokuset förflyttats från att utföra en god revision och utnyttja sin kompetens, till att revidera enligt standarderna. Revideringen enligt standarderna leder till att revisorns handlingsfrihet och handlingsförmåga reduceras. Enligt Krantz et al. (2017) upplever inte revisorerna arbetsuppgifterna som tillräckligt utmanande längre.

Krantz et al. (2017) menar även att handlingsfrihet och handlingsförmåga är centralt för arbetsglädje och motivation. De generella och kontextfria standarderna leder även till en känsla av att revisorn är utbytbar, vilket redan bekräftats av att enklare standardarbete outsourcas av flertalet stora revisionsbyråer.

4. Empiri

I följande kapitel presenteras den insamlade empirin från genomförda intervjuer. Det empiriska materialet är indelat i tre teman, baserade på vad som framkom under empiriinsamlingen. Tema ett berör intern kompetens. Tema två handlar om kundaccept och slutligen presenteras empiri om interna kvalitetskontroller i tema tre. När det presenteras att ett påstående stöds av övriga eller samtliga respondenter, innebär det att övriga eller samtliga respondenter inom samma kategori av byråstorlek har uttryckt liknande åsikt.

4.1 Kompetens & stöd: Trygghet genom intern expertis på stora byråer

På stora byråer förklarade respondenterna att en faktor som skapar trygghet är det interna stöd och de interna kompetenserna som finns på byråerna. Vi definierar kompetensen som en stödfunktion för att hantera risker på ett tillfredsställande sätt.

Citat 1: "Revisorskåren på företaget gör ju att man känner sig väldigt trygg. [...] Vi är ju någonstans en stark firma bakom, och det känns ju tryggt. Det gör att om jag är osäker på någonting i revisionen, om jag känner att den här bedömningsposten skulle jag vilja diskutera med någon, då gör jag ju alltid det. Och det känns också skönt att om det väl blir en inspektion så har man någon att prata med, någon man kan bolla svaren med inspektionen och så vidare. [...] Vi har ju specialistavdelningar som hjälper oss att hela tiden hålla koll på uppdateringar i ISA, IFRS och i K3 så att vi löpande är medvetna om uppdateringar [...]." - Anna

Citatet ovan visar att Anna ser den interna kompetensen som en viktig del i att skapa trygghet. Hennes ord stöds av övriga respondenter. Vi tolkar att tryggheten ökar eftersom kollegor med expertis kan hjälpa till att lösa komplexa situationer och finnas som stöd i att hantera utmaningar. Flertalet av respondenterna nämnde även att de inte skulle vilja jobba på en byrå utan stora interna kompetenser, vilket de menar inte finns i lika stor utsträckning på små byråer. Pär nämnde explicit att det är den huvudsakliga anledningen till att han är kvar på byrån:

Citat 2: *“Den ultimata anledningen till att jag vill vara kvar här, det är för att ha tillgång till kollegor som har spetskompetenser. Jag jobbar jättenära vår skatteavdelning och våra redovisningsexperten. Jag hör av mig så fort det är någonting med revisionsberättelser så har vi en särskild funktion, en jurist, som hjälper till i hur jag ska skriva och så vidare. [...] Vi har ett robust stöd skulle jag säga, [...] visst, jag skriver på revisionsberättelsen, men det här är ett statement från byrån. [...] det är hela byrån som har gjort den här bedömningen. [...] Jag skulle inte vilja vara utlämnad att göra de här bedömningarna helt själv.”* - Pär

På liknande sätt diskuterade även Karin, som idag jobbar på en branschorganisation, men tidigare arbetat på en stor byrå:

Citat 3: *“Vi ser ju att det blir allt svårare att inte ingå i ett nätverk, att sitta själv som revisor. Jag förstår knappt hur det är möjligt. Med tanke på alla krav som finns, alltså hur? [...] Du måste konsultera någon mer erfaren. Det finns en support i organisationen [gällande respondentens erfarenhet från en stor byrå]. Skulle jag avge en revisionsberättelse, till exempel där du modifierar uttalandet, då har du ju alltid en second opinion på den delen.”* - Karin

Revisorsassistenten Håkan förde snarlika resonemang som tidigare citat och nämnde även kollegorna och kompetenserna som finns i byrån i ett positivt ordalag. För honom är dessa komponenter viktiga för att göra arbetet intressant och roligt, vilket han anser vara en motivationsskapande faktor. Det enda citatet som stack ut kommer från Leffe som jobbar på en liten byrå, men som har erfarenhet från en stor byrå. Leffe upplevde det som stressande att ha ansvar för arbetet som mer juniora revisorsassistenter utförde, eftersom det är relativt vanligt för nya revisorsassistenter att begå misstag i granskningen. Det är en av de främsta anledningarna till att han lämnade sin förra arbetsgivare.

Citat 4: *“Det [risken med att underordnade kan göra fel i revisionsarbetet] är faktiskt en av de största anledningarna till att jag valde att lämna [byrån]. Jag kände ibland att det som jag hade ansvar för att granska var för svårt för mig. Jag kände mig inte trygg med att lämna ifrån mig en granskning till antingen en som var påskrivande revisor eller en som var steget över mig.”* - Leffe

På undersökta byråer nämnde respondenterna att det inte sker mycket diskussion gällande påföljdsrisken som påskrivande revisorer kan utsättas för. Exempelvis berättade Anna att hon inte reflekterat över orosmomenten och att det således är naturligt att påföljdsrisken inte diskuteras. På arbetsplatserna handlar kommunikationen om risker snarare om riskerna i

organisationen som revisionen utförs på, än vad som kan komma vid oegentligheter i revisionen.

Citat 5: *“Jag själv har inte tänkt på orosmomenten. Jag tror att det kanske är mer innan man börjar. När man står lite utanför så kanske det känns mer oroande än vad man känner för det sen. [...] Jag tror aldrig jag har hört någon nämna att man är orolig för påföljder som en anledning till att man lämnat företaget. [...] Jag skulle inte säga att det [risken för påföljder] är något jag går runt och är orolig för eller tänker särskilt mycket på.”* -

Anna

Likt Anna nämnde Håkan att påföljdsrisken är inget som genomsyrar det dagliga arbetet. Däremot diskuterar de potentiell påföljdsrisk åtminstone en gång i halvåret när de har större genomgångar. Övriga tillfällen som det diskuteras om risker, hänförs det till när någonting uppstår. Sune pratade i samma bana och nämnde även att den interna kompetensen inte gör att han oroar sig över påföljdsrisken.

Citat 6: *“Vi har jurister och erfarna medarbetare. Vi har verktygen för att släcka riskerna så gott som det går, så jag går inte runt och är rädd om dagarna.”* - Sune

4.2 Kompetens & stöd: De begränsade resursernas påverkan på stödfunktioner hos små byråer

På små byråer skiljer sig stödet och den interna kompetensen mot stora byråer eftersom byråerna inte har samma antal medarbetare och en mer begränsad variation av kompetenser. Istället blir medarbetarna mer utelämnade. I en sådan miljö nämnde respondenterna att det kan vara nödvändigt för dem att vända sig till externa källor för hjälp och stöd om så behövs.

Citat 7: *“De [stora byråerna] har bättre intern kompetens. De är fler med erfarenheter. Det är ett väldigt erfarenhetsbaserat yrke. Har man varit i situationer, eller om kollegor har varit, så kan man dela med sig av det och då blir nog risken lägre, det är det ena. Det andra är att de riktigt stora revisionsbyråerna, de 6/7 största, de har ju jurister anställda som svarar inspektionen. Det har inte vi. [...] Man kan behöva ta hjälp av andra, i första taget kollegor, men sen sekundärt även externt.”* - Rudolf

På samma sätt som Rudolf, resonerade även Ragnar. Om utmaningar med en revision uppstår skulle han primärt höra med sina kollegor, och sekundärt med branschorganisationen FARs

medlemsavdelning. Av FAR uttryckte Ragnar att han kan få visst stöd och hjälp med avstämningar kopplat till regelverken. Revisorsassistenten Leffe förmedlade liknande svar, men lyfte även fram att det vanligtvis inte uppkommer situationer där en högre intern kompetens behövs, på grund av den typ av kunder de har och revisorernas kunskaper.

Citat 8: *“Vi [revisorer på små byråer] har nog bättre teoretisk kunskap i kombination med att våra kunder är lättare att revidera än vad stora bolag är. Det gör att det är väldigt, väldigt sällan som sådana saker uppstår [att kompetens som revisorerna inte besitter behövs]. Om det skulle uppstå får man vända sig till någon extern i så fall.”* - Leffe

Bristen på interna stödfunktioner på de små byråerna ledde även till citat som visade hur revisionsmedarbetarna pratar om risk på byråerna. Vi tolkar att mycket av konversationerna om risker sker informellt. Däremot är vår uppfattning att de har begränsade diskussioner om påföljdsrisk och att det finns revisorer som aktivt väljer att inte prata om den risken. I likhet med stora byråer väljer flertalet att arbeta reaktionärt med frågor som berör påföljdsrisk.

Citat 9: *“Vi pratar om risk, men det är likadant att det finns ju de som inte vill prata om det. [...] För när det händer så händer det. Då får man ta problemet [...] Man väljer att stoppa huvudet i sanden. När väl saker händer får många problem. Det spelar ingen roll om man är på en stor byrå eller en liten byrå, det är huvudvärk oavsett, men man har bättre uppbackning på en stor byrå.”* - Rudolf

Leffe fyllde i att på hans byrå anses det vara onödigt att diskutera påföljdsrisk. Han menade att eftersom de har lagt så mycket tid på riskminimerande åtgärder behöver de inte ägna tid på att diskutera påföljdsrisken.

Citat 10: *“Nej, vi känner ju att vi har ju lagt så mycket tid på den här rutinen att minimera risken så att det inte ska kunna hända, och vad jag vet har det aldrig hänt på den här byrån som har funnits ganska länge. Vi vill inte lägga onödig tid på att diskutera det. Sen vet jag att de som är påskrivande revisorer har en plan om någonting skulle hända, men det är ingenting som vi på byrån diskuterar.”* - Leffe

4.3 Kundaccept: Trygghetsskapande process på stora byråer

I revisionen är den första aktiviteten av riskhantering den som sker mest sällan, hantering av kundaccept. De stora byråerna rapporterades få många förfrågningar, och deras metoder för antagandet av nya kunder uppgavs bygga på interna, formaliserade processer, vilket Anna gav en bild av i diskussionen kring hur de accepterar nya kunder på byrån:

Citat 11: *“På vår byrå har vi en gedigen process innan vi tar oss an nya klienter. Och det finns också riktlinjer på hur man ska gå tillväga innan man accepterar en ny klient. Skulle det vara en sådan klient där det är väldigt hög risk behöver vi som byrå verkligen överväga huruvida vi tar oss an en sådan klient. Vi skulle inte ta oss an en klient där vi känner att det här är det här är för riskfyllt, utan vi vill ju jobba med seriösa bolag med hög integritet.” - Anna*

Ett antal respondenter lyfte även att nya antagningar ska gå via speciella avdelningar eller personer som gör gedigna bakgrundskontroller på organisationerna, dess ledning och ägare. Detta är ett sätt för byråerna att minimera risken för framtida komplikationer. Pär berättade att deras process kring kundaccept även kan användas som argument för att avvisa klienter. Samtidigt diskuterade Pär även ytterligare en dimension av riskhantering där hans byrå har förflyttat synen på antagandet av nya kunder. Vi tolkar det som en åtgärd som har vidtagits för att gå från att tidigare sätta press på revisorerna till att nu skapa trygghet genom möjligheten att avvisa klienter och undvika komplicerade och riskfyllda uppdrag.

Citat 12: *“Innan uppmuntrades det väl på ett annat sätt från byrån att dra in uppdrag oavsett nästan. Nu kan vi snarare hänvisa till vår interna acceptansprocess [...] man kan säga att jag stöter tyvärr på bekymmer där, om man känner att man inte vill fronta beslutet.” - Pär*

För dem som ännu inte är påskrivande kan det däremot uppstå situationer i framtiden där de blir påskrivande revisorer för bolag de inte känner sig helt bekväma att arbeta med. Det hänförs primärt till att skriva på uppdrag vars affärsmodell de inte har full kännedom kring. Håkan nämnde exempelvis att det kan beskrivas som en del av en lärandeprocess.

Citat 13: *“Jag kommer absolut behöva arbeta med och skriva på sådana kunder som jag inte är bekväm med. Eller bekväm är kanske fel ordval ska jag säga, utan snarare att jag kommer att behöva jobba med och signera på årsredovisningar för sådana typer av bolag som ju inte kan lika väl. [...] jag måste vara bekväm i att vara*

obekväm, kan man säga. Annars kommer det inte fungera rent praktiskt. [...]. Det är ganska lätt att vara bekväm och helt enkelt bara välja sådana saker som man känner igen sig i eller som man känner är enkelt, då tar jag det, det är en bra start. Man blir pushad att ta sådana saker man är obekväm med, men det tror jag handlar mer om att hjälpa en på traven i karriären, snarare än att det ska vara att man ska ta sig an saker för någon annans skull.” - Håkan

Vidare lyfte Sune att det kan vara svårt att tacka nej till förfrågningar om att bli påskrivande revisor. Dock finner han stöd i byråns acceptprocess och är trygg i att byrån har en risk manager som gör en gedigen bakgrundskoll.

Citat 14: “Man säger nu att man bara kommer jobba med bra och lätta kunder, men sen kommer man nog tacka ja till det mesta ändå. Nej, men i och med att byrån är så pass hård nu så får man inte tacka ja till riskuppdrag. Det tror jag att man nog kommer hålla rätt hårt på. Man vill bara ha bra kunder, och med bra kunder som har svåra frågeställningar kan man ta in expertis [från byrån] och få hjälp.” - Sune

4.4 Kundaccept: Riskhantering genom intuition och erfarenhet på små byråer

På små byråer framgår det att hanteringen av nya kunder är ett av de främsta riskminimerande sätten de arbetar på. Det får således en ännu högre prioritering på de små byråerna än på de stora byråerna. Vi tolkar accepten av nya kunder på de små byråerna som subjektiv och situationsbaserad, där revisorn själv resonerar och bedömer var riskerna ligger i organisationen baserat på bland annat bransch. Eftersom ingen respondent uttryckte någon användning av processer eller rutiner, tolkar vi att antaganden till största del grundar sig i erfarenhet. Ragnar och Leffe gav exempel på olika faktorer som de undersöker innan de accepterar en kund.

Citat 15: “Det här med riskanalysen tittar man på innan man antar ett uppdrag. [...] Jag börjar alltid så här. Man kan titta vilka länder de är verksamma i. Jag brukar också titta så här, är det en ägare? Har de lån till banker? Nej, har de inga lån till banker? Ja, då faller bankerna bort som en risk, en potentiell [aktör] som skulle kunna stämma mig eller oss om vi skriver en felaktig revisionsberättelse. Om det är något som faller bort så är det flera ägare. Bråk mellan ägare ökar risken igen [...] och bra verksamhet framåt är klart lägre risk [...].” - Ragnar

Citat 16: *“Det [kundaccept] är det största arbetet med risk för vår del, att liksom inte ta in högrisk kunder, utan att vi är väldigt nitiska med att göra kontroller innan man accepterar en ny kund. För vår del är det mycket word-of-mouth, att kanske en annan kund rekommenderar oss för någon av sina bekanta och då blir det på något vis en typ av garanti för den nya kunden, och en garanti för oss att någon har gått i god för att de är seriösa med sin bokföring. [...] På en stor byrå är man mer ute och försöker sälja in sina tjänster medan som liten byrå är man mer försiktig med att ta in nya uppdrag och att man gärna vill att någon annan kanske går i god och bekräftar att det är ett seriöst företag och så vidare.” - Leffe*

Rudolfs arbetssätt liknar övriga respondenters. Därtill lägger han ett stort fokus på sin intuition gällande vilka personer han kan lita på. I denna form av riskhantering ingår även arbetslivserfarenhet, där han förlitar sig på känslan av vilka branscher, företag och personer som är värda att anta som klienter. En liknande form av intuition påvisade även Ragnar som använt magkänslan för att avgå från revisionsuppdrag som kändes bra vid kundaccepten, men som senare kändes sämre. Citaten visar således att revisorer på små byråer kan tänkas använda intuitionen till att både sälla bort dåliga kunder och korrigera misstag.

Citat 17: *“Har du gjort bedömningen att företagaren verkar korrekt och den som sköter den löpande bokföringen är kompetent och har en god moralisk kompass så har du sorterat bort väldigt, väldigt mycket skit. Eller risk ska man kanske säga. [...] Nummer 2 sen, det är ju självklart också att hålla sig borta från vissa branscher.” - Rudolf*

Citat 18: *“Ibland har jag känt att, ja det här verkade vara en bra kund, men det känns inte helt bra längre, så att det här uppdraget skulle jag nog inte vilja ha. Jag har avgått som revisor. Det har gjort när jag kände att magkänslan inte var bra. Efteråt har jag varit glad alla gånger som jag gjort det.” - Ragnar*

Av respondenterna fick vi även höra att de upplever en stor valfrihet gällande vilka kunder de tar sig an och att de befinner sig i en så pass trygg situation att de kan avgå från sämre kunder utan att det påverkar deras ekonomiska ställning nämnvärt. Rudolf och Ragnar menade att med åldern har det blivit enklare att välja och att aktivt kunna söka sig till uppdrag med lägre risk, medan Leffe uppgav att mängden kunder och byråns konservativa risktänk gör att han inte känner någon oro. Leffe nämnde till och med att han hade kunnat tänka sig att jobba med uppdrag som är något mer riskfyllda än vad byrån gör idag. Han tillade dock att uppdragen inte får vara av högre risk än vad han anser som acceptabelt.

4.5 Intern kvalitetskontroll: Rutiner som kvalitetssäkring på stora byråer

På de stora byråerna lyfte respondenterna interna kvalitetskontroller som det främsta sättet att hantera och minimera påföljdsrisken. Bland intern kvalitetskontroll återfinns rutiner där revisionsarbetet granskas av såväl andra personer inom samma revisionsteam, som av kvalitetssäkrare utanför teamen. Det inkluderar även dokumentation och checklistor som baseras på de internationella regelverken (ISA), och utöver det innehåller kompletterande åtgärder. Respondenterna nämnde att de kompletterande åtgärderna har utvecklats av deras byrå och innehåller sådant som anses viktigt för att säkerställa en god täckning. Flertalet respondenter berättade även att interna kvalitetskontroller är ett sätt standardisera och effektivisera uppdragen, vilket ska leda till färre misstag och en snabbare arbetsprocess.

Citat 19: *“Nej, men jag arbetar ju på en av de större byråerna och jag vet inte hur det fungerar på de mindre, men när man jobbar på en stor byrå så finns det ju väldigt tydliga processer, riktlinjer och rutiner för hur revisionen ska gå till som är framtagen utifrån ISA som är den standard vi främst följer. [...] Vi vill effektivisera och göra varje revisionsuppdrag mer lika. Viss dokumentation ska vara samma. Man ska kunna gå från ett uppdrag till ett annat och kunna göra det arbetet på ett effektivt sätt.” - Anna*

Citat 20: *“Ja, alltså det är checklistor på nästan allt och det var det även på [Big 4-byrå som respondenten tidigare arbetat på], så du kommer nog inte ifrån checklistorna tyvärr. De är tråkiga att fylla i men det är också viktigt så att man inte missar något.” - Sune*

I likhet med Sunes citat förklarade majoriteten av de övriga respondenter att checklistor och dokumentation är tråkiga moment i arbetet. Sune nämnde inte explicit att dokumentation skulle vara något som hämmar motivationen, men att mängden tär på honom genom att öka arbetsbelastningen i redan intensiva arbetsperioder. Leffe diskuterade också dokumentationen som omfattande och petig, vilket upplevs som påfrestande eftersom ingen eller få kommer ta del av dokumentationen. På temat sade Håkan:

Citat 21: *“Det är mer och mer pappersarbete, det är mer och mer administration och man har inte alls den tiden som man brukade ha till att sitta ner och liksom gräva i siffrorna och prata med dem där ute. Det är någonting som man måste skapa sig tid för idag på ett annat sätt än vad man kanske gjorde förr. Det är också en supernegativ utveckling i att allting har digitaliserats. Det mesta är väldigt positivt, det blir mer effektivt, folk kan arbeta mer efter sina egna villkor och det blir mer tillgängligt för fler människor vilket är toppen.*

Problemet är ju att [...] du kan göra en hel revision utan att prata med någon som driver bolaget idag vilket är för mig jättemärkligt. Hur skapar man sig en förståelse utan att prata med bolaget?” - Håkan

Däremot formulerade respondenterna att checklistor och dokumentation är något som skapar trygghet. De interna kvalitetskontrollerna är baserade i regelverken och utformade så att ingenting ska missas.

Citat 22: *“Jag vet ju att när jag följer de rutiner och riktlinjer som vi har så ser jag till att göra det utifrån ISA och därför så känner jag mig bekväm och trygg med att skriva på.” - Anna*

Utöver checklistor och dokumentation förklarade respondenterna att trygghet skapas av att basera revisionsprocessen på information.

Citat 23: *“Att du har du koll på ditt ansvarsområde, ditt uppdrag utefter till exempel ISA. Att du har den inhämtade kunskapen som du behöver kring företagets bransch, affärsmodell och de risker som finns. Det är viktigt att du verkligen har en bra förståelse och känner att du har fångat upp de risker som är betydande i verksamheten.” - Karin*

Respondenterna förklarade även att de behöver, med informationen de inhämtar, vara så pass säkra att ingen annan skulle komma fram till någon annan slutsats i revisionen. Vi tolkar det som att checklistorna är en del av processen, men att revisionsmedarbetarna också behöver reflektera kognitivt över andra potentiella risker som inte hanteras av de interna rutinerna för att nå fullständig trygghet. När det uppnås hävdade respondenterna att de är trygga med sin genomförda revision. Vid sorteringen av det empiriska materialet fann vi endast ett fåtal citat där vi tolkade möjlig stress och där trygghet inte hade uppnåtts i utförd revision. Dessa citat härleds främst till att något misstag begåtts.

Citat 24: *“Nej, det skulle vara om man har gjort en miss helt enkelt och missat någon värdering eller något liknande. Givetvis när man missar något och kommer på det efteråt, då blir det ju stressigt. Det finns ju inget man kan göra. Har man skrivit på revisionsberättelse så är den ju fast.” - Sune*

Sune berättade också att den interna kontrollen på hans byrå är så pass strikt att interna böter kan utfärdas vid dåligt utförda granskningar. Andra respondenter nämnde att det finns interna sanktioner, såsom begränsningar av vilka uppdrag revisorn får ta.

Citat 25: *“Där blir du ju personligt ansvarig om en granskning är dålig och då kan det också bli interna böter och så vidare.”* - Sune

4.6 Intern kvalitetskontroll: En erfarenhetsbaserad metod på små byråer

På de små byråerna uppgav respondenterna att den interna kvalitetskontrollen ser annorlunda ut. Till skillnad från de stora byråerna är den interna kvalitetskontrollen inte lika omfattande. Samtliga byråer använder checklistor i olika utsträckningar, men de tar inte lika stor plats i riskhanteringen som på de stora byråerna. Enligt Rudolf borde checklistorna de använder inte skilja sig alltför mycket från stora byråer eftersom de följer samma lagstiftning. Dock var Rudolfs uppfattning att stora byråer förmodligen arbetar med det i större utsträckning. Leffe intygade att även de arbetar med checklistor. Däremot anser Leffe att han besitter tillräcklig kompetens för att kunna avvika från dem, då han förlitar sig på sin erfarenhet.

Citat 26: *“Ja, det gör vi [jobbar med checklistor], men sen så har jag nu jobbat så länge så jag sitter ju inte och tittar på de här checklistorna längre, men väldigt mycket av vår ram i en revision är att vi ska kolla vissa saker och det ska dokumenteras på ett visst sätt.”* - Leffe

Byråerna arbetar till viss del med rutiner, men respondenterna förklarade att resursbrist är en anledning till att man inte har möjlighet att arbeta med det i särskilt stor utsträckning.

Citat 27: *“Det är svårt. Det kostar mycket att jobba med den typen av frågor och det kräver mycket tid.”* - Rudolf

När respondenterna reflekterade över sina känslor inför påföljdsrisk i samband med revisioner, framkom en mångfald av åsikter. Däremot var det genomgående att åsikterna skilde sig från de svar som revisionsmedarbetarna på stora byråer gav. Ragnar och Rudolf diskuterade känslor som uttryckte eftertanke kring eventuella fel i revisionen som kan relateras till de beslut han fattar i processen.

Citat 28: *“Jag sover gott om natten. [...] Är det däremot en revision som är svår och stor så tänker jag, är det något väsentligt jag missat? Då kan man behöva tänka ett varv till och i värsta fall sova lite dåligt också. Och då kanske göra någon kompletterande granskningsåtgärd i värsta fall.”* - Ragnar

Citat 29: *“Fullständigt bekväm är man aldrig, men man kan nog enkelt säga så här att det ligger i sakens natur och det ligger i yrkets karaktär att man alltid tar någon typ av risk, även om den i många fall är väldigt liten skulle jag nog gissa på [...] men ju mer komplicerat ett case är, desto mindre säker blir man ju själv.”* -

Rudolf

Å andra sidan nämnde revisorsassistenten Leffe att han är trygg med deras revisionsprocess och inte ser någon betydande risk i att det arbete han och den påskrivande revisorn utför ska innehålla väsentliga fel.

Citat 30: *“Påskrivande revisor kollar så att allting är på plats och även om det blir tidsbrist skulle vi aldrig släppa på det, utan det är superviktigt att vi stänger revisionen så att den är vattentät. [...] Att vi skulle missa någonting väsentligt känns väldigt osannolikt i dagsläget. Jag känner mig så pass trygg med sättet vi granskar på. Skulle det hända någonting så har man varit helt fel ute. [...] Våra kunder är lite mindre bolag där man egentligen kan få se alla transaktioner på ett mycket enklare sätt.”* - Leffe

Ragnar och Rudolf påpekade att det alltid finns en risk som gör att man inte kan känna sig helt bekväm. I kontrast till de stora byråerna, där risken kan hanteras genom användningen av rutiner och checklistor, svarade dessa respondenter att de får acceptera risken och lita på sin erfarenhet och intuition.

Citat 31: *“När man mår som sämst, det är när man inte vet till 100% att det man skriver på är rätt. Det kan ju alltid vara lite fel, det får man inte glömma, vi får skriva på felaktiga saker, men det får inte vara väsentliga fel. Men det kan vara saker som kanske kommer till ens kännedom i efterhand, och då inser man att fasen, det där skulle vi kanske ha fångat upp. Hade vi fångat upp det hade vi kanske blivit tvungna att skriva si eller så. Jag menar, det är klart att det blir ett stresspåslag. Det finns ju de människor som aldrig bryr sig om detta och sover lika gott om natten oavsett, och sen finns det de som knappt kan skriva på ett uppdrag, utan att man tycker att, shit, det här är risky business.”* - Rudolf

Samtliga respondenter poängterade att checklistor och dokumentation utgör en tråkig del av arbetet. Ragnar förklarade att det tar upp en del av arbetstiden, men att han kan ägna sig åt rådgivning och träffa kunderna mycket, vilket är en av anledningarna till att han stannar inom yrket. I motsats till stora byråer, ansåg Leffe att mängden dokumentation på hans byrå är på en rimlig nivå.

Citat 32: *“Hade det bara varit att vara polis hade jag inte velat stanna inom yrket.”* - Ragnar

5. Analys

Uppsatsen har under tidigare kapitel beskrivit hur respondenterna upplever revisionsprocessen och riskerna de ställs inför. Detta kapitel analyserar empirin och ämnar beskriva hur påföljdsrisken och den faktiska hanteringen påverkar revisionsmedarbetarnas komfort och motivation utifrån teorierna Comfort theory och Self-determination theory.

5.1 Kompetensen & stödets roll i revisionsmedarbetares arbete: Jämförelse mellan stora och små byråer

I såväl de stora som små byråerna berättade respondenterna att de kan hamna i situationer som beskrivs som obekväma. Därefter skilde sig berättelserna åt. På stora byråer finns det på byrån, och ibland i teamen, individer med spetskompetenser. Vetskapen att det finns kompetenta kollegor som kan bistå med kunskap medför att revisionsmedarbetarna omedelbart får *lindring* i dessa situationer. Det för också med sig att risken för påföljder inte upplevs som lika stor. För de stora byråerna bidrar således den interna kompetensen med att skapa det *lugn* och *belåtenhet* som kan leda till *lättnad*. Den enda som skiljde mot övriga var Leffe (cit. 4) som oroade sig över kompetensen hos både sig själv, och de yngre revisorsassistenterna som han tvingades vara ansvarig för. Citatet tyder på att han inte befann sig i *lättnad* genom att varken vara lugn eller belåten.

På små byråer finns däremot inte samma möjlighet till stöd och kompetens internt på byrån, eftersom de är färre anställda och har mer begränsade resurser. Det kan i vissa situationer skapa en oro. Visserligen uppgav respondenterna att de reviderar mindre bolag och har mindre komplicerade revisioner, men när en situation och utmaning uppstår befinner de sig i en större ovisshet och är mer utlämnade. De tvingas i allt högre grad stå för sina egna beslut eftersom möjligheterna att få hjälp av kollegor är mer begränsade. I andra hand kan de också tvingas ta in extern expertis, en process som kan kosta och ta tid. Den *lindring* som finns på stora byråer med att ha kollegor som kan stödja i alla sorters frågor, existerar inte på små

byråer. Följaktligen kan inte samma nivå av lugn och belåtenhet skapas. Även om respondenterna upplever obehag, lyckas de utföra revisionen på ett acceptabelt sätt. Vi ser således att de uppfyller tillståndet av *förnyelse* enligt Kolcaba (1991), eftersom de hittar inspiration och styrka för att höja sig över obehaget.

Förutom att skilja sig i graden av lugn och belåtenhet som interna kompetenser och stöd bidrar till, påverkar det också den motivationen som skapas. Enligt Ryan & Deci (2000) förstärks kompetenser av optimala utmaningar, vilket kan uppnås i miljöer där individerna kan få den hjälp som behövs för att lyckas med revisionen. På stora byråer finns en kompetens som skapar möjligheter för medarbetare att lyckas och utvecklas. Upplevelsen av att ha tillgång till internt stöd och kompetens kan också resultera i en förstärkt känsla av *tillhörighet*, eftersom individerna uppfattar sig som en del av en större enhet där hjälp finns till hands när utmaningar uppstår. Exempelvis diskuterade Håkan såväl kompetensen som tillhörigheten på hans byrå i ett positivt ordalag, och menade att dessa komponenter var essentiella för att göra arbetet roligt och intressant, vilket för honom är motivationsskapande faktorer. Det interna stödet och kompetensen leder således till att öka den *interna motivationen* genom att höja individens *kompetens* och skapa tillhörighet. Däremot, vid en analys av ett citat från Leffe (citat 4), går det att se att för honom påverkades den interna motivationen negativt utifrån kompetensaspekten. Utmaningarna han ställdes inför upplevdes som övermäktiga, vilket resulterade i att de grundläggande psykologiska behoven inte var uppfyllda. Således minskade hans interna motivationen. För Leffe var utmaningarna inte optimala. Det finns således indikationer på att det interna stödet och kompetensen inte alltid går att nyttja, vilket kan försämra individens uppfattning av arbetet och påverka intern motivation negativt.

För små byråer påverkar mängden internt stöd och kompetens på flera sätt. *Autonomin* påverkas i den mån att de enskilda medarbetarna får ökat ansvar för större delar av processen. Det skapar en variation av arbetsuppgifter vilket enligt Ryan & Deci (2000) är motivationsskapande. Däremot hur kompetensdimensionen utvecklas beror helt på hur individen upplever situationen. Enligt den syn Leffe beskrev (citat 8), ser han dessa situationer som möjligheter till personlig tillväxt eftersom han betraktar utmaningarna som

optimala. Individen får en chans att lösa utmaningen, antingen på egen hand eller genom att fråga en kollega eller extern expertis. Då kan individen uppleva en känsla av att man kan växa och lyckas, vilket förstärker kompetensen och således intern motivation. Om uppgiften istället upplevs som för komplicerad och överväldigande kan det uppfattas som ett misslyckande vilket hämmar en persons kompetens och intern motivation. På liknande sätt påverkas tillhörighetsaspekten av individernas och byråernas egenskaper. Har arbetsplatsen en inkluderande kultur där medarbetarna har möjlighet att ta hjälp av kollegor eller extern expertis, kan känslan för tillhörighet stärkas och intern motivation öka. Befinner de sig däremot i en situation där kollegorna saknar den nödvändiga kompetensen och möjligheten till att ta in extern expertis är lägre, kan individen uppleva att det saknas stöd. Då kan känslan av tillhörighet minska vilket i sin tur påverkar den interna motivationen negativt.

5.2 Formella processer kontra intuition: Kundaccept i olika byråstorlekar

I båda byråstorlekarna utförs ett gediget arbete kring antagandet av nya kunder, däremot skiljer tillvägagångssätten sig åt. Den samlade bedömningen bland medarbetarna på de stora byråerna är att de har en stor och formaliserad acceptprocess där kunder sorteras noggrant utifrån kundens risknivå och den kompetens byrån har. Processerna för med sig att de stora byråerna sällar bort kunder som inte uppfyller de interna kriterierna, vilket medför att byråerna lindrar eventuella obehag som mer riskfyllda kunder kan medföra. Det leder således till att skapa en känsla av trygghet hos medarbetarna. Genom den lindring som sker, skapas det ett lugn som bidrar till att närma sig en lättnad där respondenterna kan utföra sitt arbete mer effektivt enligt Kolcabas (1991) teori.

På samma sätt uppgav respondenterna på de små byråerna en trygghet kopplat till processen av antagandet av nya kunder. Kundaccepten framställs också som det primära sättet att hantera risk, mestadels på grund av avsaknaden av såväl interna kvalitetskontroller och kompetens. De respondenter vi intervjuat uppgav däremot att processerna inte är formaliserade, utan snarare baserade på rekommendationer, erfarenhet och intuition. Exempelvis nämnde Leffe (cit. 16) att word-of-mouth eller rekommendationer från andra kunder kan fungera som en garanti för att de är seriösa med sin bokföring. Vidare förklarade

samtliga respondenter på små byråer (citat 15; citat 16; citat 17) att de identifierar faktorer som de vill undvika, och faktorer som kan påverka riskerna de utsätts för. Att gå på rekommendationer från andra kunder och att identifiera risker kan ses som strategier för att lindra känslor av obehag. Respondenterna nämnde också att de och deras byråer befinner sig i en position där de kan välja vilka kunder de accepterar, utan att avslag påverkar deras ekonomiska ställning nämnvärt. Det är således ett tillstånd som skapar ett lugn eftersom de kan filtrera bort mycket risk och enbart arbeta med kunder de upplever som trygga. Möjligheterna att därtill få basera accepten av nya kunder på sin kompetens, erfarenhet och intuition leder till belåtenhet.

I början av karriären ser det däremot inte alltid likadant ut. På stora byråer uppgav revisorsassistenten Sune (citat 14) att det kan vara svårt att tacka nej till erbjudanden om att bli påskrivande revisor medan Håkan nämnde (citat 13) att han kommer behöva arbeta med kunder han inte är helt bekväm med. Vi kan inte representativt analysera hur det ser ut för nya på små byråer, men Leffe uppgav att han inte kände någon större oro på grund av byråns konservativa risktänk. Han skulle dessutom kunna tänka sig ta sig an uppdrag med högre risk än vad byrån gör i dagsläget. Den osäkerheten vi ser hos revisorsassistenterna på stora byråer, hävdar vi kommer försvinna relativt snabbt när de väl är påskrivande. För det första beror vår bedömning på att samtliga påskrivande revisorer uppvisade en trygghet till acceptansprocessen. För det andra lyfte Sune (citat 14) själv att riskfyllda uppdrag inte accepteras och att de har hög intern kompetens. För det tredje nämnde Håkan att arbetet med kunder man inte är helt bekväm med är en del av lärandeprocessen. Således torde osäkerheterna försvinna ju större erfarenhet som byggs upp.

För att slutligen även analysera processen för antagandet av nya kunder utifrån Self-determination theory, menar vi att resultaten för de olika byråstorlekarna blir snarlika. Den generellt stora möjligheten till att välja trygga kunder i såväl stora som små byråer ökar känslan av autonomi vilken enligt Ryan & Deci (2000) är en av teorins motivationsfaktorer. Att kunna välja sina kunder och utmaningar skapar även goda förutsättningar för att öka kompetensen genom att generera en möjlighet till att lyckas och växa. Slutligen stöder en autonom miljö även tillhörigheten eftersom den tar hänsyn till, och respekterar individens

perspektiv, behov och vilja. Däremot har vi fått indikationer från Håkan (citat 13) på att man internt på stora byråer kan bli pådriven till att ta vissa uppdrag. När, och om, individerna blir tilldelade kunder de inte önskar arbeta med, sjunker autonomin. Risker är också att kompetensen försämras då uppgiften kan kännas överväldigande, och att tillhörigheten sjunker genom att påtvinga ett sammanhang individen inte önskar vara en del av. Vi uppfattar däremot att revisorerna är positiva till deras process och hur kunderna väljs. Vår bedömning är att även revisorsassistenterna kommer se positivt på processen när de väl blir påskrivande, vilket påvisas ovan eftersom mer erfarna medarbetare som redan är påskrivande har landat i en positiv syn på processen. Därmed hävdar vi att acceptprocessen påverkar den interna motivationen positivt.

5.3 Kvalitetskontroller i revisionsbyråer: Olika riskhantering och motivationsfaktorer hos byråstorlekarna

Oberoende av byråstorlek svarade respondenterna att deras byråer arbetar med interna kvalitetskontroller. Omfattningen skiljer sig däremot mycket beroende på om det är en stor eller liten byrå. På stora byråer handlar det om omfattande checklistor, långtgående dokumentation och gedigna interna kontroller vilka är framträdande delar av den informationshantering som sker, medan dessa delar är mer begränsade på små byråer och det vanliga stannar vid checklistor och ett dokumentationskrav på undersökta små byråer.

På de stora byråerna förklarade respondenterna att det skapas en trygghet av att följa byråns interna processer, och respondenterna indikerar en stark tilltro till företagets struktur och rutiner. Revisionsmedarbetarna berättade att de interna processerna skapar trygghet, vilket kan tolkas skapa lindring enligt Comfort theory genom att motverka risker och eliminera eventuella känslor av obehag. De interna processerna ger således möjlighet till lättnad för revisionsmedarbetarna genom att skapa ett tillstånd av lugn eftersom de arbetar med standardiserade processer, kontroller och proaktivt.

På de små byråerna upplever respondenterna större osäkerheter gällande de interna kvalitetskontrollerna eftersom de är mer begränsade. Rudolf uppgav (citat 27) exempelvis att

det är svårt och resurskrävande att arbeta med interna kvalitetskontroller. Trots att de följer samma lagstiftning, tror Rudolf att checklistorna skiljer i omfattning och att de används i större utsträckning på stora byråer. Leffe uppgav (citat 26) också att han vanligen frångår checklistorna. I diskussionen kring kvalitetskontroll nyanseras även svaren av Ragnar och Rudolf (citat 28; citat 29) med eftertanke om vad som kan hända vid eventuella fel, vilka inte kan fångas upp i samma utsträckning som på stora byråer eftersom de inte har lika omfattningsrika rutiner. De visar således på viss osäkerhet. Bristen och i vissa fall avsaknaden av interna kvalitetskontroller bidrar därmed inte till att lindra risker och obehag. Även om medarbetarna på dessa byråer har riskerna närvarande i arbetet, lyckas de däremot överkomma obehaget och utföra en acceptabel revision ändå. Vi tolkar att det sker genom att lägga riskhanterings betoning på andra processer än interna kvalitetskontrollerna, och då primärt på kundaccepten. Genom att lägga ett större fokus på riskhantering och intuition, lyckas de överkomma obehaget från potentiella risker. De små byråerna uppvisar således den förnyelse som Kolcaba (1991) diskuterar. Leffe å andra sidan uppgav att han inte känner någon större oro för påföljder för vare sig själv eller den påskrivande revisorn. Han upplever en sådan trygghet att han ofta avviker från deras checklistor. Leffe anser därför att han inte behöver lindringen som checklistor och interna kvalitetskontroller är avsedda att ge. Till skillnad från Rudolf och Ragnar befinner sig Leffe i ett tillstånd av lugn.

På såväl stor som liten byrå lyfte majoriteten av respondenterna att checklistor och dokumentation är tråkiga moment i arbetet, som dessutom utgör en stor del av arbetstiden. Samtidigt definierar Kolcaba & Kolcaba (1991) lättnad som ett tillstånd av lugn och belåtenhet. För stora byråer påvisas det ovan att de interna kvalitetskontrollerna bidrar till ett tillstånd av lugn. Dock uppstår frågan huruvida lättnad verkligen uppnås. För att undersöka om lättnad uppnås i stora byråer, använder vi oss av Self-determination theory och Krantz et al.:s (2017) artikel.

Likt Krantz et al. (2017) menade Håkan (citat 21) att prioriteringarna i revisionen har förändrats till att fokusera på administration, medan tiden för att träffa och grota ner sig i klienterna minskat. Enligt Ryan & Deci (2000) är just utforskning och nyfikenhetsskapande aktiviteter sådant som skapar intern tillfredsställelse och höjer motivationen. Att fördjupa sig

i organisationerna är något som respondenterna uppfattar som roligt och enligt Krantz et al. (2017) något som revisorerna önskar att göra. När tillfredsställande och motiverande processer som skapar intern motivation (eller upplevs komma inifrån) begränsas, och i större mån ersätts av standardiserade, kontrollerande mekanismer så minskar autonomin, arbetet upplevs som tråkigare och den interna motivationen sjunker. Förutom att reducera autonomin, torde det inrutade arbetssättet även minska kompetensen i den utsträckning att mallar och dokumentation begränsar möjligheterna till att utveckla sin kompetens utanför givna ramverk. Hur mycket det begränsar lämnar vi däremot osagt. Revisorsassistenter på små byråer uppges ha större möjligheter att arbeta utanför givna ramverk jämfört med assistenter på stora byråer. Å andra sidan uppvisar provdeltagare från de sju största byråerna en högre godkännandegrad på auktorisationsprovet än medarbetare från små byråer. Dessutom är de underrepresenterade i påföljder från Revisorsinspektionen (Revisorsinspektionen, 2024; Sundgren & Svanström, 2013). Det kan däremot tänkas bero på flera olika orsaker, bland annat att stora byråer kan ha en större variation i kunder vilket gör att medarbetarna stöter på en större variation av associationsformer och regelverk. Det ligger däremot utanför vårt scopus.

Vidare nämnde flera respondenter att bestraffningar kunde utdelas vid dåligt utförda granskningar. Enligt Ryan & Deci (2000) Self-determination theory är bestraffningar en kontrollåtgärd som minskar den enskildes autonomi vilket leder till lägre intern motivation och en sämre prestation. Även om respondenterna till stor del uttryckte en förståelse till varför dokumentation, checklistor och kontrollåtgärderna finns, är de inte helt *integrerade* i respondenterna. Istället uppfattas de oftare som drivna av extern motivation, antingen i form av påtryckningar eller med en känsla av att det kommer gynna individen i framtiden. De är dock internaliserade och integrerade i den mån att revisionsmedarbetarna har värderat de som viktiga aspekter i kvalitetssäkrandet. Däremot upplevs dokumentation och checklistor som en tråkig och överdriven process som måste genomföras. Handlingarna utförs därtill i en kontrollerad miljö, primärt för att undvika skuld och ångest i att göra fel i revisionen, och för att behålla sin värdighet som anställd på byråerna.

Även om respondenterna från stora byråer inte upplever någon risk i arbetet med hänvisning till sina rutiner så uppfylls inte samtliga delar av definitionen för att uppnå full lättnad. Därmed uppnås inte heller komfort enligt Kolcaba (1991; 1994) och Kolcaba & Kolcaba (1991). Tillvägagångssättet för riskhanteringen medför att arbetet kan uppfattas som tråkigt, vilket resulterar i att revisionsmedarbetarna inte är helt tillfredsställda och belåtna. Det betyder att den trygghet som respondenterna pratar om i det empiriska materialet inte är samma fenomen som komfort. Tillståndet av trygghet går således enbart att koppla till tillståndet lugn och inte komfort.

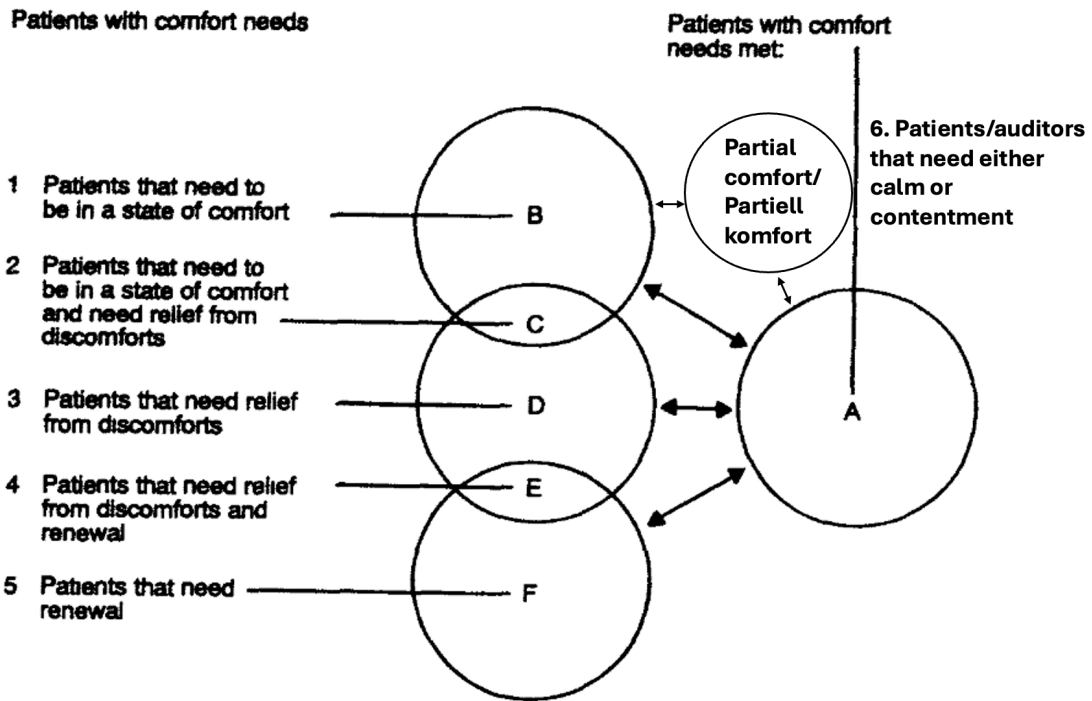
Även på små byråer uppgav respondenterna att dokumentation och checklistor är tråkiga moment. Däremot påpekade de också att det lägre fokuset på interna kvalitetskontroller innebär att de i större mån kan rådgiva och utnyttja individuell erfarenhet. Små byråer har större möjligheter att djupdyka i organisationerna som revideras. Möjligheten till denna djupdykning driver den interna motivationen genom att kompetensen ökar enligt såväl Ryan & Deci (2000) som Krantz et al. (2017). Samtidigt agerar det lägre behovet av checklistor och dokumentation som ett motgift till den tristess som kan påverka motivationen negativt. Små byråers arbetsätt ger även ett ökat självstyre och höjer således de anställdas autonomitet. Arbetsättet skapar även större möjligheter att utveckla sin kompetens vilket höjer den interna motivationen genom att skapa en miljö där individer kan lyckas och utvecklas. Däremot kontrolleras kompetensen inte i samma utsträckning som på stora byråer. Återigen låter vi det vara osagt till vilken grad kompetensen utvecklas med tanke på ovan nämnda anledningar. I jämförelse med arbetet på stora byråer upplevs det således som mer motiverande. Rudolf och Ragnar kan därmed tolkas vara belåtna, men inte i ett tillstånd av lugn och uppfyller då inte Kolcabas (1991) definition av lättnad. Detta eftersom de inte lyckas eliminera de obehag som härstammar från begränsningen av interna processer. Leffe är å andra sidan såväl lugn som belåten och således i komfort. Att Leffe är i komfort anser vi främst bero på hans personliga drag.

5.4 Partiell komfort: En nyanserad bild av trygghet och tillfredsställelse

Genom det valda perspektivet som studien grundar sig i, visar analysen att de olika byråstorlekarna förhåller sig till risk olikartat, och hanterar det på olika vis. De stora byråerna hanterar risken genom sina omfattande och formaliserade processer. De små byråerna hanterar risken genom att arbeta mer erfarenhetsbaserat och förlitar sig inte i samma utsträckning till processer. Dessa varierande metoder att hantera risken resulterar i olika utfall av kriterierna enligt de valda teoretiska ramverk för studien. På stora byråer leder arbetsmetoderna till att revisionsmedarbetare uppnår en känsla av trygghet, vilket enligt analysen resulterar i ett tillstånd av lugn. Å andra sidan sänks motivationen av tråkiga och tidskrävande kvalitetskontroller såsom checklistor och dokumentation. Det medför följaktligen en missbelåtenhet.

De små byråerna lyckas inte skapa kriteriet lugn, vilket beror på en högre grad av osäkerhet hos revisionsmedarbetarna. Med färre strikt hållna processer lyckas de små byråerna däremot frambringe en högre grad av autonomi, och behöver inte lägga lika mycket av tiden på kvalitetskontroller, utan kan istället ägna tiden åt aktiviteter som är berikande vilket medför att kriteriet för belåtenhet uppfylls.

Den bild som då framträder är att ingen av byråstorlekarna uppfyller båda kriterierna för att nå tillståndet lättnad, som är nödvändig för att känna komfort. Samtidigt uppfyller byråstorlekarna varsitt kriterium i tillståndet lättnad. Vi skulle således vilja introducera ett nytt begrepp, *partiell komfort*, som beskriver tillståndet när revisionsmedarbetarna uppfyller antingen tillståndet lugn eller belåtenhet. För stora byråer innebär det att de fått lindring och är lättade från obehag, men är missbelåtna med situationen. För små byråer beskriver partiell komfort istället tillståndet av obehag och belåtenhet. Vi anser att begreppet beskriver på ett mer nyanserat sätt hur de interna mekanismerna påverkar revisionsmedarbetarna där dessa endast skapar en partiell komfort.



Figur 2. Visar situationer som patienter kan befinna sig i, baserat på Kolcaba & Kolcaba (1991), med en vidareutveckling för att inkludera tillståndet partiell komfort.

6. Diskussion

De teoretiska ramverk som vi valt att använda för att analysera det empiriska materialet har gett en klarare bild av hur motivationen och komforten påverkas av ett antal olika faktorer. Den huvudsakliga insikten kopplat till komfort är att varken de stora eller små byråerna uppnår genom sin riskhantering full komfort. Däremot uppnår båda storlekar kriterier som ingår i Comfort theory:s begrepp lättnad, men ingen av dem kan anses göra det fullt ut. Teorin i dess nuvarande form hävdar att komfort antingen uppnås eller inte. Vi argumenterar för att det tillstånd som byråerna uppnår bör definieras som partiell komfort, eftersom de stora byråerna uppnår tillståndet lugn, medan de små byråerna uppnår tillståndet belåtenhet. Därmed föreslås en utvidgning av Comfort theory. Vi anser att introduktionen av begreppet partiell komfort kan vara ett värdefullt bidrag för att nyansera definitionen av vad komfort innebär och för att minska det binära perspektivet. Denna nyansering kan i sammanhanget underlätta för revisionsbyråer att successivt uppnå full komfort, eftersom begreppet erkänner att det kan finnas olika grader av komfort. Dessutom illustrerar begreppet att steget från en mellanfas till fullständig komfort inte är lika stort.

För att därefter övergå till tidigare forskning så kommer vår studie, likt Carrington & Catasús (2007) fram till att manualer, såsom checklistor och andra interna kvalitetskontroller är det säkraste sättet att lindra obehag. Dock upplever vi att så enbart är fallet för stora byråer. Små byråer förlitar sig i högre grad på intuition och erfarenheter. Däremot anser såväl vi som Carrington & Catasús (2007) att det krävs en bättre process, och kreativitet för att hantera obehag och situationer utan komfort. I praktiken rekommenderar vi att det görs ett omtag och att nya sätt att hantera risker tillkommer. Det kan såväl byråer som regel- och lagstiftande instanser behöva tänka över.

I likhet med Krantz et al. (2017) är vi också bekymrade över att majoriteten av respondenterna i såväl deras som vår studie upplever checklistor och dokumentation som en tråkig del av arbetet. Det är oroväckande att arbetsuppgifter som upplevs som tråkiga upptar en allt större plats, samtidigt som antalet kvalificerade revisorer minskat med 22% sedan 2013 (Revisorsinspektionen, 2021; Revisorsinspektionen, 2024). Flera stora byråer har också

personalomsättningar om 20% årligen och medarbetare som tvingas arbeta många timmar övertid (Forssblad & S Persson, n.d.), många gånger med just arbetsuppgifter som upplevs mindre stimulerande. Att moment som uppfattas som tråkiga och har en låg grad av intern motivation upptar en så stor plats av arbetet är inte hållbart. Fortskrider detta kommer revisionsmedarbetare fortsätta att lämna yrket. Istället krävs det lösningar som främjar internalisering och integrering. Sättet att hantera risker måste utformas på ett sätt som enklare möjliggör för individer att ta till sig regleringarna och ökar engagemanget i hanteringen.

Även om Fontaine et al. (2015) studerar tvingande revisorsrotationer, ett fenomen som skiljer sig från vårt fokus, kommer vi fram till liknande slutsatser. Fontaine et al. (2015) konstaterar att påtryckningarna uppfattas som ett hot mot autonomi, och att studiens respondenter föredrar att fatta egna beslut och arbeta självständigt. På liknande sätt påverkas kompetensen negativt, eftersom den interna motivationen minskar när individerna inte får arbeta under frihet. En liknande analys visar vår studie angående de interna kvalitetskontrollerna på stora byråer, vilka hämmar autonomi och torde minska kompetensen. På samma sätt visar Krantz et al. (2017) genom en liknande studie hur respondenternas motivation och kompetens kan minska vid en högre grad av standardiserat arbete för revisorer. Såväl vår studie som Fontaine et al. (2015) menar således att våra jämförda tvingande system minskar den interna motivationen i enlighet med Self-determination theory.

Ett annat intressant fynd är synen på risk. Rudolf och Ragnar uttryckte en känsla av obehag kopplat till påföljdsrisken, medan Leffe och respondenterna från de stora byråerna inte uppgav någon betydande oro över riskerna. Rimligtvis beror det på att stora byråer generellt lyckats skapa en större trygghet, men Bigus (2016) argumenterar för att revisorer tenderar att vara optimistiska och överskatta både sina egna och sina kollegors förmågor att upptäcka väsentliga fel, samtidigt som de underskattar sannolikheten för att negativa händelser ska inträffa under deras granskningar.

Vår studie visar att individer på små byråer är mer oroliga för påföljder på grund av den lägre graden av kvalitetskontroller och intern kompetens. Ett mer erfarenhetsbaserat arbetssätt kräver att individerna har en stark tilltro till sin egen förmåga. Samtidigt framhäver Sundgren

& Svanström (2013) att dessa små byråer är överrepresenterade i Revisorsinspektionens påföljder. Detta väcker frågan om den optimism som Leffe visar faktiskt är befogad eller ej. Med tanke på den överrepresentation av små byråer gällande sanktioner, hävdar vi att den optimism som Leffe uppvisar bekräftar Bigus (2016) argument om att det finns tendenser till överskattning av den egna förmågan. Värt att nämna är dock att varken Leffe eller någon på hans byrå har blivit föremål för någon påföljd. Även respondenterna från de stora byråerna uppgav en optimism. De är däremot underrepresenterade bland Revisorsinspektionens sanktioner (Sundgren & Svanström, 2013), vilket gör deras optimism mer befogad.

7. Slutsats

I denna studie har vi haft som avsikt att besvara våra frågeställningar:

Hur påverkar risken för påföljder och dess hantering revisionsmedarbetares komfort och motivation, samt hur hanteras risken?

Vi visar att upplevelserna av risk och dess hantering skiljer sig beroende på vilken byråstorlek som respondenten arbetar på. På små byråer upplever två av våra tre respondenter att risken för påföljder är påtaglig och uppfattar det som en obehaglig del av arbetet. Även Karin, som arbetar för en branschorganisation, uppger att små byråer har mycket att iaktta och hantera. På stora byråer upplever däremot inte respondenterna samma obehag då de har mer gedigna rutiner att hantera påföljdsrisken. Vi menar således att risken för påföljder påverkar motivationen och komforten negativt i större utsträckning på små byråer än på stora byråer.

Som nämnt ovan har risken medfört krav på hantering. Riskhanteringen kan delas in i tre huvudsakliga åtgärder på de stora byråerna: interna kvalitetskontroller, kundacceptprocess samt kompetens och stöd. För stora byråer är interna kvalitetskontroller i form av checklistor, dokumentation och interna kontroller det främsta verktyget. Även intern kompetens i form av erfarna kollegor, jurister och specialister anställda på byrån är en del av att hantera risken tillsammans med utförliga krav på kunder vid kundaccept. På små byråer benämns istället acceptprocessen av kunder som den primära åtgärden för att minimera risk, medan den interna kompetensen är lägre och de interna kvalitetskontrollerna är färre och mindre omfattande.

Den gedigna hanteringen av risken i stora byråer leder däremot till negativa konsekvenser för motivationen, och till viss del för komforten. Genom att tvinga in revisionsmedarbetare till ett mer inrutat och osjälvständigt arbetssätt minskar autonomin, kompetensen och följaktligen den interna motivationen. Hanteringen leder även till att enbart halva definitionen av Kolcabas (1991) lättnad uppfylls, då lugn men inte belåtenhet uppnås. På små byråer hanteras riskerna å andra sidan med en större frihet, vilket överlag ökar den interna motivationen genom att få högre autonomi och torde innebära större chanser till att öka kompetensen.

Således uppstår belåtenhet, men tillståndet lugn uppnås inte. Därmed resulterar hanteringen av påföljdsrisken inte i att fullständig komfort uppnås varken i stora eller små byråer. Istället når båda byråstorlekarna endast ett tillstånd av partiell komfort.

8. Förslag för vidare studier

I studien har vi bidragit med en vidareutveckling av Comfort theory och introducerat ett nytt begrepp. Det hade däremot varit intressant med studier som fortsätter vidareutveckla Comfort theory och gör en tydligare kategorisering. Vi har skapat begreppet partiell komfort men har inte lagt någon värdering i hur stor plats obehaget som respondenterna på de små byråerna känner uppstår, jämfört med missbelåtenheten från respondenterna på de stora byråerna. Det går att tydligare ta ställning och utveckla teorin, vilket skulle generera ett bidrag till vår omvärld.

Vi kommer även fram till att det krävs ett omtag kopplat till de omfattande interna kvalitetskontrollerna som medför att stora byråer inte uppnår komfort, samtidigt som de är mer bristfälliga på små byråer. Studier kopplat till vilka förändringar som skulle generera komfort kan skapa ett stort värde för revisionsmedarbetare, byråer, branschorganisationer och lagstiftande instanser.

Slutligen har vår studie visat på en utveckling där de stora byråerna redan i kundaccepten väljer att exkludera branscher och organisationer som de bedömer är för riskfyllda, till exempel bostadsrättsföreningar. Revisorskåren har ett stort samhällsansvar att öka förtroende, tillförlitlighet och transparens mellan allmänhet, ägare och företagsledning. Därför anser vi att det är problematiskt att de stora aktörerna, som besitter hög intern kompetens och interna kvalitetskontroller, väljer att inte åta sig dessa uppdrag och istället överlåta dem till revisorer med mer begränsade resurser. Det kan därmed vara intressant att studera hur detta påverkar revisionskvaliteten och om de stora byråernas selektiva tillvägagångssätt har något samband med överrepresentationen av sanktioner hos små byråer. Det är dock värt att notera att samtliga av våra respondenter uppgav att de kände sig trygga med deras kunder, och att de inte har några högrisk kunder. Det kan således även vara intressant att studera vem som tar sig an högriskuppdragen, och att tydligt definiera vad som är ett högriskuppdrag.

Referenslista

All European Academics. (2023). Den europeiska kodexen för forskningens integritet [pdf], <https://allea.org/wp-content/uploads/2024/04/The-European-Code-of-Conduct-2023-SV.pdf>

Andersson, T. (2023). Gemensam satsning ska öka branschens attraktionskraft, <https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2023/mars/gemensam-satsning-ska-oka-branschens-attraaktionskraft/> [Hämtad 15 april 2024]

Bayu, A.Y., & Adhariani, D. (2022). STRUCTURING AUDIT COMMITTEES TO ENHANCE VOLUNTARY ETHICS DISCLOSURES IN INDONESIA: A THEORY-OF-COMFORT PERSPECTIVE. *Journal of Global Business and Technology*, vol. 18, no. 1, pp.71-83, <https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=bth&AN=157428585&site=eds-live&scope=site>

Bergström, A., Håkansson, Å., Warrén Stomberg, M., & Bjerså, K. (2018). Comfort Theory in Practice—Nurse Anesthetists' Comfort Measures and Interventions in a Preoperative Context. *Journal of PeriAnesthesia Nursing*, vol. 33, no. 2, pp.162-171, <https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=edselp&AN=S1089947216302842&site=eds-live&scope=site>

Bigus, J. (2016). Optimism and auditor liability. *Accounting and Business Research*, vol. 46, no. 6, pp.577-600, <https://doi-org.ludwig.lub.lu.se/10.1080/00014788.2015.1133275>

Bryman, A. & Bell, E. (2017). Företagsekonomiska forskningsmetoder. Upplaga 3
Stockholm: Liber

Carrington, T. and Catasús, B. (2007). Auditing Stories about Discomfort: Becoming Comfortable with Comfort Theory. *European Accounting Review*, vol. 16, no. 1, pp.35–58,

<https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=bth&AN=24904043&site=eds-live&scope=site>

Fontaine, R., Khemakhem, H. and Herda, D. (2015). Audit committee perspectives on mandatory audit firm rotation: evidence from Canada. *Journal of Management & Governance*, vol. 20, no. 3, pp.485–502,

<https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=bth&AN=117484121&site=eds-live&scope=site>

Forsblad, N. & S, Persson, R. (n.d.). Bransch i kris, *Akavia Aspekt*,

<https://www.akaviaaspekt.se/siteassets/bilder/pdf/akavia-aspekt-redovisning-radgivning-och-revision---bransch-i-kris.pdf> [Hämtad 19 april 2024]

Ghosh, A., & Tang, C. Y. (2015). Auditor Resignation and Risk Factors. *Accounting Horizons*, vol. 29, no. 3, pp.529-549,

<https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=bth&AN=109042706&site=eds-live&scope=site>

Higgins, E.T. (1997). Beyond Pleasure and Pain. *American Psychologist*, vol. 52, no. 12, pp.1280-1300,

https://www.researchgate.net/profile/E-Higgins-2/publication/13814859_Beyond_Pleasure_and_Pain/links/545b9c4b0cf249070a7a77e1/Beyond-Pleasure-and-Pain.pdf

Johansson, S. (2024). Pensionsmyndigheten stämmer EY efter Allra-härvan, *Dagens Juridik*, 16 februari,

<https://www.dagensjuridik.se/nyheter/pensionsmyndigheten-stammer-ey-efter-aren-som-revisor-for-allra/> [Hämtad 2 april 2024]

Kolcaba, K.Y. (1991). A Taxonomic Structure for the Concept Comfort. *Image: the Journal of Nursing Scholarship*, vol. 23, no. 4, pp.237-240,

<https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-0026409154&site=eds-live&scope=site>

Kolcaba, K.Y. (1994). A theory of holistic comfort for nursing. *Journal of Advanced Nursing*, vol. 19, no. 6, pp.1178-1184,

<https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=edb&AN=107453730&site=eds-live&scope=site>

Kolcaba, K.Y., & Kolcaba, R.J. (1991). An analysis of the concept of comfort. *Journal of Advanced Nursing*, vol. 16, no. 11, pp.1301-1310,

<https://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip.uid&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-0026248037&site=eds-live&scope=site>

Krantz, J., Jonnergård, K., & Agevall, L. (2017). Är revisorns engagemang i riskzonen? *Balans*, no. 6,

https://www.faronline.se/dokument/balans/2017/nr-6/balans_2017_n06_a0015/?q=%20%C3%84r%20revisorns%20engagemang%20i%20riskzonen%3F

Krishnan, J., & Krishnan, J. (1997). Litigation Risk and Auditor Resignations. *The Accounting Review*, vol. 72, no. 4, pp.539–560, <http://www.jstor.org/stable/248174>

https://www.jstor.org/stable/248174?searchText=&searchUri=&ab_segments=&searchKey=&refreqid=fastly-default%3A2ada25d750113bf657dc3a910f589c8b&seq=1

Lagen.nu. (u.å.). NJA 2014 s. 272, <https://lagen.nu/dom/nja/2014s272> [Hämtad 25 mars 2024]

Levander, M. (1999). Revisorer: Allt vanligare att revisorer stäms. Anmälningarna har ökat.

"Det verkar som bolagen oftare försöker hitta någon att ställa till svar när det går snett."

Dagens Nyheter, 15 augusti,

<https://www.dn.se/arkiv/ekonomi/revisorer-allt-vanligare-att-revisorer-stams-anmalningarna-har-okat-det-verkar-som-bolagen-oftare/> [Hämtad 25 mars 2024]

Marténg, C. (2014). BDO-domen: Tydligt orsakssamband krävs för skadeståndsansvar.

Balans, no. 6,

https://www.faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/balans/2014/nr-6/balans_2014_n06_a0008/?q=bdo-domen

Marténg, C., & Håfström, D. (2024). Big 8 vill rekrytera 3 000, *Balans*, 19 februari, <https://tidningenbalans.se/artikel/big-8-vill-rekrytera-3-000> [Hämtad 6 maj 2024]

Rennstam, J., & Wästerfors, D. (2015) Att analysera kvalitativt material, in G. Ahrne & P. Svensson (eds), *Handbok i kvalitativa metoder*, Malmö: Liber.

Revisorsinspektionen. (2024). ÅRSREDOVISNING 2023 [pdf], <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2023-revisorsinspektionen.pdf>

Revisorsinspektionen. (2021). ÅRSREDOVISNING 2020 [pdf], https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arsredovisningar-budgetunderlag-och-regleringsbrev/arsredovisning-2020_revisorsinspektionen.pdf

Revisorsinspektionen. (n.d.a). Revisor, <https://www.revisorsinspektionen.se/om-revision/r/> [Hämtad 16 april 2024]

Revisorsinspektionen. (n.d.b). Riskbaserad tillsyn, <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/> [Hämtad 25 maj 2024]

Rex, M. (2023). Miljardkrav på PWC - får hård kritik för roll i Allra-härvan, *Dagens Industri*, 24 april, <https://www.di.se/nyheter/miljardkrav-pa-pwc-far-hard-kritik-for-roll-i-allra-harvan/> [Hämtad 2 april 2024]

Ryan, R.M., & Deci, E.L. (2000). 'Intrinsic and Extrinsic Motivations: Classic Definitions and New Directions', *Contemporary Educational Psychology*, vol. 25, no. 1, pp.54–67, <https://doi.org/10.1006/ceps.1999.1020>

SFS 1999:1079. *Revisionslag*. Justitiedepartementet L1

Sundgren, S. & Svanström, T. (2013). Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, vol. 43, no. 1, pp.31-55,

https://biopen.bi.no/bi-xmloi/bitstream/handle/11250/93716/Svanstrom_ABR_2013.pdf?sequence=1

Vetenskapsrådet. (2002). Forskningsetiska principer inom humanistisk-samhällsvetenskaplig forskning [pdf],

https://www.vr.se/download/18.68c009f71769c7698a41df/1610103120390/Forskningsetiska_principer_VR_2002.pdf

Wernerman, M. (2006). Revision - En praktisk beskrivning, [e-bok] FAR Förlag,

https://www-faronline-se.ludwig.lub.lu.se/dokument/r/revision_en_praktisk_beskrivning/?q=Revision%20%E2%80%93%20En%20praktisk%20beskrivning

Bilagor

Bilaga 1. Intervjuguide

Inledande frågor:

1. Vad är din ålder?
2. Varför valde du att studera ekonomi?
3. Hur länge har du arbetat med revision och inom företaget?
4. Är du auktoriserad och när blev du det?
 - a. Om inte: Har du avsikten att bli auktoriserad och påskrivande revisor?

Del 1. Emotionellt:

1. Vad gör att du känner dig bekväm med att skriva på en revision?
2. Hur pass intuitivt säker tycker du att du behöver känna dig för att skriva på?
3. Hur tar du risken för påföljder i beaktning innan du skriver på?
4. Finns det gånger du har skrivit på även om du inte känt dig helt bekväm med det?
 - a. Vad var det som gjorde det i så fall?
5. Hur gör du för att hantera en osäkerhet känslomässigt att inte ha 100% information i en revision?
6. Kan du vara mer eller mindre riskbenägen att skriva på i vissa situationer än andra?
 - a. Vad beror det isåfall på?
7. Är du rädd för att få påföljder, eller hur känner du inför det?

8. Är påföljder något du tänker på i ditt arbete, och hur tänker du kring dem?
9. Vad driver din yrkesmässiga motivation?
10. Hur upplever du dokumentationen och checklistorna?

Del 2. Professionellt:

1. Hur tror du att risken för påföljder påverkar kvaliteten på revisionen och revisorns arbete?
2. Hur kan revisionsbyråer och branschen förbättra sitt stöd för revisorer när det gäller hantering av risken för påföljder och upprätthålla motivationen för yrket?
3. Har du eller någon du arbetar med fått en sanktion från Revisorsinspektionen eller blivit stämd?
 - a. Hur hanterades det?
4. Hur påverkar dokumentationen och checklistorna ditt arbete?

Del 3. Ekonomiskt:

1. Upplever du en finansiell trygghet med de kunder du har idag/tror du att du kommer kunna uppleva en finansiell trygghet med de kunder du har i framtiden?
2. Kopplat till revisionen, påverkar risken för ekonomiska konsekvenser av påföljder ditt och andras karriärval och val av arbetsgivare?

Bilaga 2. Medgivandeblankett



SCHOOL OF
ECONOMICS AND
MANAGEMENT

I, the undersigned, confirm that (please tick the appropriate box):

1.	I understand the information about the project.	<input type="checkbox"/>
2.	I have been given the opportunity to ask questions about the project and my participation.	<input type="checkbox"/>
3.	I voluntarily agree to participate in the project.	<input type="checkbox"/>
4.	I understand I can withdraw at any time without giving reasons and that I will not be penalised for withdrawing nor will I be questioned on why I have withdrawn.	<input type="checkbox"/>
5.	The procedures regarding confidentiality have been clearly explained (e.g. use of names, pseudonyms, anonymisation of data, etc.) to me.	<input type="checkbox"/>
6.	If applicable, separate terms of consent for interviews, audio, video or other forms of data collection have been explained and provided to me.	<input type="checkbox"/>
7.	The use of the data in research, publications, sharing and archiving has been explained to me.	<input type="checkbox"/>
8.	I understand that other researchers will have access to this data only if they agree to preserve the confidentiality of the data and if they agree to the terms I have specified in this form.	<input type="checkbox"/>
9.	Select only one of the following:	<input type="checkbox"/>
	<ul style="list-style-type: none"> • I would like my name used and understand what I have said or written as part of this study will be used in reports, publications and other research outputs so that anything I have contributed to this project can be recognised. • I do not want my name used in this project. 	<input type="checkbox"/>
10.	I, along with the Researcher, agree to sign and date this informed consent form.	<input type="checkbox"/>

Participant:

Name of Participant Signature Date

Researcher:

Name of Researcher Signature Date