



HANDELSHÖGSKOLAN
UMEÅ UNIVERSITET

Vilka är de vanligaste revisionsmisstagen och vem är revisorn som begår dem?

Jolin Edler & Sara Johansson

Enheten för företagsekonomi
Civilekonomprogrammet
Examensarbete i företagsekonomi, 30 hp, VT 2023
Handledare: Tobias Svanström

[Denna sida lämnas tom avsiktligen]

Sammanfattning

En auktoriserad revisor har ett stort ansvar gentemot samhället och intressenter, ett ansvar att agera utifrån gällande lagar, regler och standarder. En revisor ska enligt 19-20 §§ revisorslagen (SFS 2001:883) iaktta god revisorssed, utföra sitt arbete med opartiskhet och självständighet, samt vara objektiv i sin granskning. Dessa paragrafer ur revisionslagen är endast en bråkdel av vad som förväntas av en revisor. Med det ansvaret kommer också behovet av att samhället kan lita på att kraven efterföljs. I Sverige har vi revisorsinspektionen som utreder misstänkta fall där revisorer brutit mot någon eller några av dessa lagar, regler, förordningar och riktlinjer.

För att en utredning ska leda till en disciplinär åtgärd behöver ett revisionsmisstag ha begåtts. Misstagen som en revisor begår kan vara av olika allvarlig grad och revisorsinspektionens disciplinära åtgärder ska också spegla detta. Exempelvis fanns det år 2021 3025 kvalificerade revisorer i Sverige. Detta år ledde revisorsinspektionens utredningar till 45 stycken disciplinära åtgärder. Det finns tidigare studier som granskat disciplinärenden hos revisorsinspektionen men då inte fokuserat så mycket på personen bakom misstaget. Vidare saknar vi också en djupare analys av de mest förekommande revisionsmisstagen i Sverige. Syftet med denna studie blir därför att ta reda på om det finns samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå revisorn arbetar på och sannolikheten för att revisorn fått en disciplinär åtgärd av revisorsinspektionen. Syftet är vidare att ta reda på samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå, erfarenhet och sannolikheten att revisorn begår någon av de mest vanligt förekommande revisionsmisstagen. Dessutom studeras vilka de vanligaste typerna av misstag är hos de sanktionerade revisorerna.

En kvantitativ metod används vars hypoteser baseras på teori och tidigare forskning inom området. En logistisk regressionsmodell är utarbetad för att besvara hypoteserna. Urvalet baseras på information angående auktoriserade revisorer och dess eventuella disciplinärenden mellan år 2005-2022. Även en kvalitativ metod används för att besvara vilka de vanligaste revisionmisstagen är. Här används ärenden som lett till disciplinär åtgärd mellan år 2017-2022.

Resultatet av studien visar att sannolikheten för att få en disciplinär åtgärd är lägre om revisorn arbetar på en större byrå eller om denne är kvinna. De vanligaste förekomna revisionsmisstagen är "brister i granskning", "formella fel", "felaktigt yttrande gällande omställningsstöd" och saker som revisorn "underlåtit att göra". För misstagen "brister i granskning" och "underlåtit att" finns inget samband mellan revisorns könstillhörighet, arbetsgivare eller erfarenhet. Vad gäller formella fel har revisorer med medellång erfarenhet en lägre sannolikhet att begå detta fel än en revisor med kort erfarenhet. För "felaktigt yttrande" gäller att revisorer med medellång erfarenhet med större sannolikhet begår detta fel än revisorer med lång erfarenhet. Orsakerna till de vanligaste revisionsmisstagen kan vara många men i denna studie blir slutsatsen att orsakerna bland annat handlar om revisorns bedömningar, hög arbetsbelastning, kompetens och tvivelaktigt oberoende.

Sökord: *Audit failure, Audit quality, Auditor judgement, Auditor + Gender, Audit + Experience* och *Auditfirm*.

Förord

Vi vill rikta ett stort Tack till vår handledare, Tobias Svanström, som varit oss mycket behjälplig under arbetets gång med denna uppsats. Ytterligare Tack vill vi rikta till våra opponenter som har bidragit till insiktsfulla tankar och förslag till förbättringar.

16 Maj 2023

Jolin Edler & Sara Johansson

[Denna sida lämnas tom avsiktligen]

Innehållsförteckning:

1. Inledning	1
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Syfte & Forskningsbidrag	6
1.4 Forskningsfrågor	6
1.5 Avgränsningar	7
2. Revisorsinspektionen	8
2.1 IAS & IAASB	8
2.2 Så arbetar revisorsinspektionen	8
2.2.1 kvalitetskontroll	8
2.2.2 Riskbaserad tillsyn	9
2.2.3 Tematillsyn	10
2.3 FAR	10
3. Teoretisk referensram	11
3.1 Revisionskvalitet	13
3.2 Revisionsmisslyckanden	13
3.3 Vanliga misstag	15
3.4 Utveckling av hypoteser	16
3.4.1 Byråstorlek	16
3.4.2 Könstillhörighet	17
3.4.3 Erfarenhet	18
3.5 Möjliga förklaringar till revisionsmisslyckanden	19
3.5.1 Revisorns bedömning	19
3.5.2 Hög arbetsbelastning	20
3.5.3 Oberoende	21
3.5.4 Kompetens	22
4. Vetenskaplig metod	23
4.1 Ämnesval och förståelse	23
4.2 Forskningsfilosofi	23
4.3 Forskningsansats	24
4.4 Forskningsmetod	25
4.5 Metodreflektion	26
4.6 Källkritik	27
5. Praktisk metod	29
5.1 Urval	29
5.2 Bortfall	29
5.3 Studiens genomförande	30
5.3.1 Genomförande av kvantitativ del	31
5.3.1.1 Logistisk regressionsmodell	32
5.3.1.2 Kodning av data	33
5.3.2 Genomförande av kvalitativ del	33

5.3.2.1 Förstudie till kvalitativ del	34
5.3.2.2 Kategoriserings- och analysmetod	34
6. Empiri av kvantitativ del	38
6.1 Multikollinearitet	38
6.2 Testresultat - sannolikheten för en sanktion	38
6.3 Testresultat - sannolikheten att begå en viss typ av misstag	41
6.2.1 Sannolikheten att begå brister vid granskning	42
6.2.2 Sannolikheten att begå ett formellt fel	42
6.2.3 Sannolikheten att underlåta att	43
6.2.4 Sannolikheten att begå felaktigt yttrande	43
7. Analys av kvantitativa testresultat	45
7.1 Byråstorlek	45
7.2 Revisorns könstillhörighet	46
7.3 Erfarenhet, kön och revisionsbyrå	47
7.3.1 Brister i Granskning	48
7.3.2 Formella fel	48
7.3.3 Felaktigt yttrande gällande omställningsstöd	49
7.3.4 Underlåtit att	50
7.4 Sammanfattning	50
8. Empiri & analys av kvalitativ del	52
8.1 Övergripande resultat	52
8.1.1 Statistik	52
8.1.2 Anmälare	52
8.1.3 Erfarenhet	53
8.1.4 Vanligaste revisionsmisstagen	53
8.2 Analys & Orsak	54
8.2.1 Brister i granskning	54
8.2.2 Formella fel	56
8.2.3 Underlåtit att	58
8.2.4 Felaktigt yttrande	59
8.2.5 Oberoende/Jäv	60
8.2.6 Brister i dokumentation	62
8.2.7 Sena skatteinbetalningar	64
8.2.8 Övrigt	65
8.3 Orsaksöversikt	68
9. Diskussion och slutsats	72
9.1 Slutsats	72
9.2 Forskningsetik och samhällreliga aspekter	73
9.3 Reliabilitet	74
9.4 Validitet	75
9.5 Generaliserbarhet	75
9.6 Kritisk granskning	75
9.7 Kunskapsbidrag	76
9.8 Fortsatt forskning	77

Referenslista
Bilagor

79
86

[Denna sida lämnas tom avsiktligen]

Tabellförteckning

Tabell 1 -	Beslutade sanktioner år 2020-2022	9
Tabell 2 -	Urval	29
Tabell 3 -	Antal bortall	30
Tabell 4 -	Kategorisering av disciplinärenden	36
Tabell 5 -	Korrelationsmatriser	38
Tabell 6 -	Revisorer som tagit certifiering 2005-2022 samt diciplinära åtgärder som tilldelats dessa	39
Tabell 7 -	Testresultat: Sannolikheten för en sanktion	40
Tabell 8 -	Antal revisionsmisstag i varje kategori	41
Tabell 9 -	Testresultat: Samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att begå ett formellt fel	42
Tabell 10 -	Testresultat: Samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att revisorn gör ett felaktigt yttrande	43
Tabell 11 -	Beslutade sanktioner mellan år 2017 och 2022	52
Tabell 12 -	Orsaksöversikt	69

[Denna sida lämnas tom avsiktligen]

1. Inledning

Det inledande kapitlet kommer att förklara revisorns roll i samhället och de konsekvenser som kan uppstå då revisorn begår avsiktliga eller oavsiktliga misstag. Problematiken kring detta ämne kommer diskuteras med stöd av tidigare forskning och leda fram till vårt forskningsgap. Syftet med studien kommer då att tydligt synliggöras och våra forskningsfrågor kommer presenteras. Kapitlet avslutas med en förklaring av studiens avgränsningar.

1.1 Problembakgrund

Revisorns roll är att minska de agentkonflikter och den informationsasymmetri som kan uppstå mellan företagsledningen och ägarna (Eilifsen et al., 2014, s.6). Revisorn granskar och skriver under på att de finansiella uppgifterna som företagsledningen meddelat är riktiga samt att de följer lagar och regler. Detta ger en trygghet till ägare, kommande investerare och övriga intressenter. En revisor ska enligt 19-20§§ revisorslagen (SFS 2001:883) iakttä god revisorssed, utföra sitt arbete med opartiskhet och självständighet, samt vara objektiv i sin granskning. Det finns även internationella etikregler för revisorer, utvecklade av International Ethics Standard Board for Accountants (IESBA), som innehåller följande grundläggande principer: Integritet, Objektivitet, Professionell kompetens och vederbörlig omsorg, tystnadsplikt och professionellt uppträdande (FAR Online, 2023). Trots revisorns reglerade och till synes styrda arbetet så kan det trots allt gå snett i revisionsarbetet. Det kan vara fel som begås både avsiktligt och oavsiktligt, och sanktioner kan tilldelas både enskilda revisorer och revisionsbyråer.

I det mycket uppmärksammade Enron-fallet i början av 2000-talet så uppdagades det att anställda på revisionsbyrån Arthur Andersen hade förstört mängder av viktiga dokument som rörde utredningen av Enron. Hela företaget Arthur Andersen blev då dömda till speciell övervakning i fem år och böter på närmare 5 miljoner kronor (Sveriges Radio, 2002). Detta visade sig senare vara ett väldigt lindrigt straff jämfört med de problem som uppkom efter denna skandal då nästan alla kunder tappade förtroendet och valde att lämna Arthur Andersen.

Fel som begås vid revision som exempelvis otillräcklig granskning av väsentliga poster, felaktig datering av revisionsberättelse, jävssituationer och bristande dokumentation är revisorsmisslyckanden som samtliga leder till sanktioner utfärdade av revisorsinspektionen.

Ett annat omtalat fall var då hela KPMG som revisionsbolag blev tilldelade en varning år 2011. De hade då tagit på sig både konsultuppdrag och rollen som oberoende revisor åt en känd storbank (Svenska Dagbladet, 2011). Dessa uppdrag får ej kombineras då det påverkar revisorns oberoende. I detta fall så hade bankens revisor, KPMG Norge, ej blivit informerade om att KPMG Sverige hade tagit sig an konsultuppdrag till samma kund. Oavsett omständigheterna så resulterade det i en varning.

För att ett revisorsmisslyckande ska leda till en disciplinär åtgärd så måste en anmälan komma in till revisorsinspektionen. Den anmälan kan komma från exempelvis ett klient-bolag eller en myndighet. En utredning kan också öppnas ifall revisorsinspektionen upptäcker brister vid någon av de kvalitet- och tillsynskontroller de utför. Om revisorsinspektionen kommer fram till att revisorn begått ett misstag, så utfärdar de disciplinära sanktioner som de anser står i proportion till det misstag som begåtts. Det kan bland annat vara varningar och sanktionsavgifter. På revisorsinspektionens hemsida går alla avslutade disciplinärenden att läsa, om än anonymiserade. Eftersom att detta är offentliga handlingar så kan vem som helst begära ut följande information som komplement till samtliga ärenden; namn på revisorn, vilken byrå hen arbetade på vid sanktions-tillfället och hur länge revisorn haft sin certifiering.

I ett disciplinärende från 2022 så utförde en revisor hos PwC en bristfällig granskning av kundens tillgångar. Något som resulterade i att kundens bitcoin-tillgångar godkändes på felaktiga grunder och revisorn blev tilldelad en varning (Revisionsvärlden, 2022). Vi kan, med uppgifter från revisorsinspektionen, se att detta ärende öppnades efter att revisorsinspektionen fått in en anmälan från skatteverket samt att revisorn i detta fall är en man som haft sin certifiering i 20 år.

I Sverige arbetar idag cirka 3000 certifierade revisorer (FAR, 2023d). Storleken på revisionsbyråerna de arbetar vid varierar mycket. Det gör även deras erfarenhet. Varje år delar revisorsinspektionen ut ungefär 30-50 sanktioner ut till dessa revisorer och felen de begått kan vara allt från feldaterade revisionsberättelser till att inte ha informerat åklagare vid misstanke om skattebrott.

1.2 Problemdiskussion

Bigus (2016) beskriver i sin forskning över revisorers optimism att de, som är experter inom ett visst område, kan ha svårt att tro att något dåligt ska hända dem. Att revisorer kan vara begränsade i sin rationalitet. De kan ha svårt att tänka sig att de inte skulle upptäcka ett väsentligt fel i ett bokslut. En revisors optimism tenderar också att leda till att de därmed utövar mindre försiktighet. IFIAR, International Forum of Independent Audit Regulators, genomför och presenterar årligen en rapport över deras medlemmars revisionskvalitet (IFIAR, 2022). Sedan de började genomföra denna undersökning 2014 har antalet revisionsarbeten med brister minskat från 40% till att 2021 vara 30%. Ha gärna i beaktning här, att trots att IFIAR framställer detta som en positiv utveckling, vilket det är, så är det anmärkningsvärt att det i 30% av fallen finns fel i revisionen. När vi läser om detta höga antal revisionsmisslyckanden väcks frågor om varför det blir på detta vis. Kanske kan vi vara något på spåren när vi läser studier som talar om skillnader i revisionskvalitet mellan kvinnor och män. När en kvinna utfört revisionsarbetet ökar sannolikheten att arbetet ska vara av högre kvalitet (Mnif & Cherif, 2021, s.1047). Andra studier visar till exempel att kvinnliga VD:ar är mer riskmedvetna och agerar mer etiskt, dessutom ser de också till aktieägarnas intressen i högre grad än män (Farooq et al., 2022). Rent hormonellt kan detta förklaras genom att män har högre nivåer av testosteron i kroppen vilket visat sig påverka deras beteenden. Det ökar motivationen för konkurrens och dominans, minskar rädsla och förändrar balansen mellan känslighet för straff och belöning. Dessutom förknippas höga halter av testosteron med extremt riskfyllt beteende (Sapienza et al., 2009). Skulle vi kunna se ett samband mellan revisorn könstillhörighet och sannolikheten för en sanktion i vår studie? Genom att studera ovanstående källor målas en bild upp av att män borde, med större sannolikhet,

begå fler revisionsmisslyckanden än kvinnor. Om vi studerar svenska fall genom publicerade sanktionsärenden mot revisorer, kan vi då se att män, med större sannolikhet, är föremål för disciplinärenden än en kvinna?

I en svensk studie mäter författarna revisionskvalitet genom att studera revisorers sanktioner. De menar att sanktionerade revisorer och kvaliteten på deras revisionsarbeten är direkt ihopkopplade (Sundgren & Svanström, 2013, s. 52). I samma studie kommer författarna också fram till att revisionskvalitet hos byråer som inte tillhör de sex största, Big 4 samt BDO och Grant Thornton, har ett positivt samband med storleken på byrån. Det innebär att mindre byråer behöver ha en bra intern expertis och samlad kompetens för att uppnå god revisionskvalitet. Små kontor med liten extern insats har svårare att uppnå kvalitetskraven. Vidare konkluderas det i studien att kvalitetsskillnaderna mellan Big 4-byråer och de två andra, BDO och Grant Thornton, är små. Sannolikheten för en disciplinär påföljd som revisor anställd på en mindre byrå är större än om du vore anställd av en Big 4-byrå, BDO eller Grant Thornton. Denna studie är gjord 2013. Kan vi se ett liknande resultat i vår undersökning? Har storleken på byrån revisorn är anställd på fortfarande betydelse vad gäller sanktionering, även idag, nästan 10 år senare? Studier i andra länder påvisar också skillnad i revisionskvalitet mellan byråer av olika storlek. Till exempel Kabir et al. (2016) kommer fram till i sin studie att revisorer som arbetar på en Big N-byrå i Nya Zeeland mer sällan blir huvudperson i ett disciplinärende. Lennox & Li (2019, s. 1394) kommer fram till att Big N-byråer i USA är mindre benägna att bli stämnda i mål gällande revisionsmisslyckanden, än vad mindre byråer är. Sammantaget lutar tidigare forskning starkt åt att sannolikheten att som revisor begå ett revisionsmisstag är mindre om du arbetar på en av de största revisionsbyråerna i världen. Kan denna studie bekräfta detta?

Revisionskvalitet handlar om kvaliteten på det revisionsarbete som revisorn utför. Det finns många olika definitioner i litteratur på termen revisionskvalitet. DeAngelo (1981, s. 186) beskriver att revisionskvalitet är när en revisor både upptäcker brott hos ett företags redovisningssystem samt rapporterar det. Sannolikheten för att en revisor ska upptäcka brott beror bland annat på revisorns kompetens, vilka revisionstester som utförts samt på storleken av urvalet av underlaget som granskas. Huruvida felen anmäls eller inte har i sin tur att göra med revisorns oberoende gentemot sin klient att göra. DeFond & Zhang (2014) menar i sin tur att revisionskvalitet är mer komplicerat än den beskrivning som återges ovan. En revisors arbete är väldigt komplext många gånger. Det handlar inte bara om att hitta fel och rapportera dem utan även kunna avgöra hur bra klientens finansiella rapporter speglar verkligheten. De menar att hög revisionskvalitet innebär en högre säkerhet för att företagets finansiella rapporter återspeglar den underliggande ekonomin. IAASB pratar i sitt ramverk om att revisionskvalitet har att göra med vissa nyckelelement som blir avgörande för att hålla en hög kvalitet. Det handlar bland annat om vilken revisor som utför arbetet, precis som DeAngelo (1981, s. 186) var inne på (IAASB, 2014, s.5-7). Även Chang & Luo (2017, s. 490) beskriver i sin studie att hög revisionskvalitet kräver kunniga, skickliga och erfarna revisorer som har tillräckligt med tid och resurser för att utföra revisionsarbetet och hantera komplexa frågor. Revisionskvalitet är en väldigt viktig faktor i den studie vi kommer att utföra. En låg kvalitet borde innebära fler revisionsmisslyckanden. Francis (2004) beskriver hur revisionskvalitet kan mätas på en skala från mycket låg till mycket hög. Granskningsfel uppstår i den lägre delen av den beskrivna skalan av revisionskvalitet. Han menar då att en bra utgångspunkt är att utifrån omfattningen av revisionsmisslyckanden gradera revisionskvaliteten. Här ser vi att för att få ett

revisionsmisslyckande, som vi kommer att studera på olika sätt, behöver låg revisionskvalitet vara presterat.

Revisionsmisslyckanden upptäcks ibland av olika orsaker och av olika personer eller instanser. I Sverige anmäls i ett sådant fall revisorn till revisorsinspektionen som granskar ärendet och fattar en eventuell disciplinär åtgärd (Revisorsinspektionen, 2023a). Det finns en hel del beskrivningar av termen revisionsmisslyckanden i litteraturen. Francis (2011, s.127) beskriver att revisionsmisslyckanden är något som uppstår ifall revisorn ej är oberoende, eller om en oberoende revisor felaktigt utfärdar en ren revisionsrapport på grund av brister vid granskning eller otillräckliga revisionsbevis. Mirza (2019, s. 1) som beskriver uppkomsten av misslyckanden av två olika anledningar. Anledningarna är att revisorn missbedömer en finansiell risk eller blir påverkad av andra i sina utlåtanden. Via dessa två forskare syns beskrivningar över vad misstagen grundar sig i, alltså olika typer av revisionsmisstag. Tidigare i problemdiskussionen presenteras studier som beskriver hur viktig revisorn är för revisionskvaliteten. Revisionskvalitet hör ihop med revisionsmisslyckanden, vilket bekräftas genom tidigare studier. Revisorns könstillhörighet och vilken revisionsbyrå de arbetar på syns vara en faktor som påverkar revisorns förutsättningar för god kvalitet. Finns ytterligare någon faktor som ofta förekommer i litteraturen? Faktum är att erfarenhet tycks vara en sådan faktor som ofta dyker upp i diskussioner kring både revisionskvalitet och revisionsmisslyckanden.

Wahid & Tan (2022) beskriver i deras studie att erfarenhet inom revision och bransch erfarenhet är bland det viktigaste hos en kvalitativ revisor. Wedemeyer (2010) beskriver i sin tur att när revisorer skaffat sig erfarenhet förlitar de sig mycket på tidigare erfarenheter och gör sina bedömningar utefter dem. Risken blir då att revisorn råkar ut för situationer som inte är jämförbara med tidigare händelser vilket kan leda till felbedömningar. Erfarenhet spelar alltså en stor roll för revisionskvaliteten. Genom att studera de olika ärendena över disciplinära åtgärder utfärdade av revisorsinspektionen kan denna studie undersöka om samband finns mellan de tre presenterade faktorerna och sannolikheten att begå ett visst typ av revisionsmisstag. Det är svårt att idag hitta studier på om erfarenhet hos en revisor kan spela roll vad gäller typen av revisionsmisslyckande som blir föremål för ett disciplinärende. Samma gäller revisionsbyrå och könstillhörighet hos revisorn. Här finner vi ett forskningsgap. Finns det samband mellan erfarenhet, könstillhörighet och revisionsbyrå när det kommer till vilket sorts revisionsmisslyckande revisorn anmäls för? Men vad vet man mer om tidigare studier över själva disciplinärendena och de olika typerna?

FAR, föreningen auktoriserade revisorer, utför regelbundna kontroller över revisionsarbeten gjorda av revisorer i Sverige. Varje år tar de fram en rapport över de vanligaste revisionsmisstagen de kan hitta i sin granskning. För exempelvis året 2021 var otillräcklig granskning av intäkter och varulager det vanligaste felet. Andra misstag som upptäcktes var också brister i texter i revisionsberättelsen, bristande övervakning inom revisionsbyrån, brister i fortbildningskravet som innefattar minst 120 timmar inom en treårsperiod, bristande dokumentation av rutiner för efterlevnad av penningtvättslagen, revisorer involverad i sidoverksamheter samt sena inbetalningar av skatter och avgifter i den egna revisorsföretaget (FAR, 2023c). Det är svårt att finna fler källor där denna typ av granskning gjorts, där de vanligaste typerna av misslyckanden tas fram. Källor från andra länder förekommer men de är inte direkt jämförbara med de svenska. Här finns ett tydligt forskningsgap som ger oss möjlighet att granska de olika

typerna av revisionsmisstag de senaste åren i Sverige och vilka personliga attribut som de bakomliggande revisorerna innehar. Vilka kategorier av revisionsmisslyckanden kan vi se genom att studera de olika disciplinärendena och vad kan vara orsakerna bakom dessa olika misstag?

Vad säger litteraturen om vad som kan ligga bakom olika typer av revisionsmisstag? Kadous & Zhou (2019, s. 124) menar att önskvärda beteenden från en revisor för att denne ska kunna göra mer välarbetade bedömningar är att i högre grad ta till sig en bredare uppsättning information, bearbeta revisionsbevis på en djupare nivå och begära mer relevant information från klienten än vad andra revisorer gör. Center for Audit Quality (CAQ) menar att revisorns oberoende, objektivitet och professionell skepsis är hörnstenar i revisionskvaliteten. Används dessa hörnstenar korrekt förstärks förmågan för professionella revisionsbedömningar (CAQ, 2014). Så, hur väl en revisor bedömer vad som är rätt beslut i olika situationer kan vara en orsak till att revisionsmisstag begås.

Att revisorsbranschen påverkas av hög arbetsbelastning under första delen av kalenderåret är vida känt. De flesta bolag har sitt räkenskapsår efter kalenderår, det vill säga att räkenskapsåret börjar 1 januari och slutar 31 december (Ludvig & Co. 2021). Detta medför att många revisioner måste utföras under de sex första månaderna på året. Studier visar att hög arbetsbelastning och tidspress påverkar revisionskvaliteten. Detta resulterar i högre risk för revisionsbrister (Amiruddin, 2019; Arifuddin et. al. 2021; Chang & Luo, 2017, s. 489). Kan den granskning av disciplinärenden som ska utföras i denna studie ge några svar på om hög arbetsbelastning kan vara en orsak till vissa typer av revisionsmisslyckanden?

Oberoende handlar i mångt och mycket om revisorns etik och moral. I revisorsyrket ställs revisorn ibland inför etiska dilemman och det gäller att samhället kan lita på att revisorn då tar rätt beslut, alltså följer lagar, standarder och riktlinjer (Cambell & Houghton, 2005, s. 16). Blir revisorn oberoende, och till exempel följer en klients påtryckningar, är det ett sätt att då begå revisionsmisslyckanden (Fuentes & Porcina, 2019, s. 296). Kan tecken på oberoende vid begångna revisionsmisstag av svenska revisorer hittas vid granskning av disciplinärenden?

Kompetens är en grundläggande egenskap hos en revisor för att upptäcka materiella fel i en klient bokföring. Enligt ISO 19011:2018, som är en standard som används för vägledning kring revisioner av kvalitets- och miljöledningssystem, bör kompetens utvärderas genom att ta hänsyn till personligt beteende och förmågan att tillämpa de kunskaper och färdigheter som erhållits genom utbildning och arbetslivserfarenhet. Detta är ytterligare en faktor som kan vara avgörande vad gäller sannolikheten för ett revisionsmisslyckande eller kanske typen av revisionsmisslyckande som begås.

Sammanfattningsvis kan slutsatsen dras att studiens fokus kommer med denna bakgrund att ligga på revisorns personliga attribut i jämförelse med dess benägenhet att begå revisionsmisstag som leder till disciplinåtgärd. Vidare finner vi också anledning att fokusera på vilka typer av misstag som begås och om de personliga attributen då kan kopplas till en viss kategori av misstag. Den senare delen av studien kommer dessutom att gå vidare och granska de vanligaste typerna av revisionsmisstag och vad som kan ligga bakom dessa. Kan orsakerna vara några av de faktorer som presenterats i denna problemdiskussion eller finns det ytterligare, ännu okända, faktorer? Utformningen av

studien innebär att den kommer att indelas i en kvantitativ och en kvalitativ del. Detta innebär att vi kan få en bredare förståelse för problemet vilket fås genom kombinationen av kvantitativ och kvalitativ forskning. Däremot kommer de kvantitativa och kvalitativa delarna inte att bli lika djupgående som om arbetet bestod av endast en av dem. Den senare delen av studien, vilken granskar de vanligaste revisionsmisstagen och vad som kan vara orsaken bakom dem, blir kvalitativ.

1.3 Syfte & Forskningsbidrag

Vårt syfte är att ta reda på om det finns samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå revisorn arbetar på och sannolikheten för att revisorn fått en disciplinär åtgärd av revisorsinspektionen. Syftet är vidare att ta reda på samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå, erfarenhet och sannolikheten att revisorn begår någon av de mest vanligt förekommande revisionsmisstagen.

Vi kommer att närmare studera disciplinärenden och fördela dessa i olika kategorier. Kategorierna motsvarar en viss typ av revisionsmisslyckande som lett fram till den disciplinära åtgärden. Syftet blir då dessutom att ta reda på vilka de vanligaste typerna av misstag är hos de sanktionerade revisorerna samt beskriva orsakerna bakom dessa revisionsmisstag. Att begå misstag då man har en hög arbetsbelastning och känner sig stressad är förmodligen vanligt inom de flesta yrken men kan vi finna några andra orsaker till att revisorer begår misstag?

Denna studie kan bidra till upplysning både för den enskilde revisorn samt arbetsgivare till revisorer. Den enskilda revisorn kan, genom att bli medveten om de vanligaste orsakerna till revisionsmisslyckanden, bli uppmärksam på dessa i sitt arbete. I sin tur kan detta leda till en övergripande högre revisionskvalitet. Arbetsgivaren i sin tur kan också bli mer uppmärksam på orsakerna bakom revisionsmisslyckanden och jobba förebyggande mot detta. Interna utbildningar inom dessa områden som ökar medvetenheten hos revisorerna, men också hos byrån som helhet, kan genomföras.

Revisorsinspektionen och FAR kan fokusera på problemområden. Detta innebär att dessa instanser också kan arbeta preventivt mot revisionsmisslyckanden. Externa utbildningar för blivande, godkända och auktoriserade revisorer kan genomföras. Vidare kan de i sina granskningar vara extra uppmärksamma på vissa faktorer eller vara extra kritiska inom vissa områden i revisionsarbetet.

1.4 Forskningsfrågor

Har revisorns könstillhörighet eller revisionsbyrån denne arbetar på något samband med sannolikheten att en revisor fått en sanktion?

Finns det något samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att begå någon av de vanligaste revisionsmisstagen som leder till sanktion?

Vilka är de vanligaste revisionsmisstagen som leder till disciplinär åtgärd utfärdade av revisorsinspektionen och vad är orsakerna till att de begås?

1.5 Avgränsningar

Datan som vi kommer använda till denna studie kommer från revisorsinspektionen. Vi kommer därför vara begränsade till den information de har möjlighet att lämna ut till oss. Revisorsinspektionen har bytt datasystem år 2005 och kan på grund av detta inte ge oss information om revisorer som fick sin certifiering innan 2005. Detta ger oss en avgränsning i studien gällande antalet års erfarenhet en revisor har. Detta innebär också att när de två första forskningsfrågorna ska besvaras använder vi oss av all tillgänglig data från år 2005 till och med år 2022, det vill säga alla ärenden som lett till sanktion mellan dessa år. I och med detta spann får vi ihop tillräcklig mängd data för att få ett tillräckligt sanningsenligt resultat samtidigt som datamängden blir hanterbar i storlek.

Revisorsinspektionens disciplinärenden som vi planerar att läsa kan vara allt från 3 till 30 sidor långa och behandla ett eller flera misstag som revisorn begått. Dokumentet är uppbyggt så att det högst upp går att utläsa vilken sanktion som den aktuella revisorn blivit tilldelad. Detta följs av en text som beskriver situationen och hur revisorn agerat. Efter detta får en läsa ett uttalande från revisorn som är föremål för utredningen och slutligen kommer revisorsinspektionens bedömning där de skriver vilka fel som begåtts och vilka lagar och standarder som brutits. Vår studie begränsas därmed till den information som går att utläsa i dessa ärenden.

För att denna studie ska bli genomförbar med bibehållen kvalitet kommer alla ärenden under åren 2017-2022 (ärenden från 2022 som var beslutade innan 31/1-2023) att studeras. Detta omfattar ca 210 stycken disciplinärenden vilket är ett stort underlag som bör ge oss tillförlitliga resultat.

2. Revisorsinspektionen

Följande kapitel kommer förklara de standarder och regelverk som en revisor ska arbeta och förhålla sig efter. Revisorernas branschorganisationen FAR och deras arbete vid kvalitetskontroller kommer övergripande att beskrivas. Slutligen förklaras revisorsinspektionens roll, hur de utövar sin tillsyn samt vad som händer när en revisor begår ett misstag som leder till disciplinär sanktion.

2.1 IAS & IAASB

I sitt yrkesutövande följer revisorer de internationella revisionsstandarderna som på engelska heter International Standards on Auditing (IAS) och som är framtagna av the International Auditing and Assurance Standard Boards (IAASB). IAASB är en oberoende instans som tjänar samhället och allmänhetens intressen genom att fastställa internationella standarder. Standarderna de fastställer gäller inom revision, kvalitetskontroll, granskning, samt andra bestyrkande och relaterade tjänster men de arbetar även med att underlätta för användare att nyttja standarderna likvärdigt. De vill genom sitt arbete stärka kvaliteten och enhetligheten globalt inom revisions- och bevakningsbranschen. Genom detta stärks också allmänhetens förtroende för branschen och dess arbete (IAASB, 2023).

Revisionsstandarderna ISA är implementerade över stora delar av världen och arbetet med fortsatt implementering i nya länder fortgår hela tiden. Arbetet med dessa standarder, både när nya standarder skapas eller befintliga ändras, är IAASB noga med transparensen. De utför rigorösa undersökningar och utvärderingar huruvida en ny standard behövs eller inte. Sedan läggs ett förslag fram över den nya standarden och det hålls ett dialogmöte där allmänheten är välkommen. Förslaget publiceras sedan på IAASB:s hemsida i 120 dagar, vanligtvis. Därigenom får alla en chans att kommentera och tycka till. Kommentarer och förslagen som inkommit under denna tid insamlas och tas upp till beaktning av IAASB, även denna gång under ett offentligt möte. Gör avgörande förändringar efter ett sådant möte börjar processen om igen innan standarden till slut kan fastställas (IAASB, 2017).

2.2 Så arbetar revisorsinspektionen

Revisorsinspektionen bildades år 1995 och har som främsta uppgift att utfärda revisorns auktorisationer och utöva tillsyn av revisorer (Revisorsinspektionen, u.å. a). De ska också enligt 3§ revisorslagen (SFS 2001:883) ansvara för att god revisorssed följs och utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Tillsyn av revisionsbyråer och revisorer sker genom kvalitetskontroller, riskbaserad tillsyn och tematillsyn. De olika typerna av tillsyn förklaras nedan.

2.2.1 kvalitetskontroll

Revisionsbyråer och enskilda revisorer ska enligt §27a revisorslagen (SFS 2001:883) genomgå en kvalitetskontroll minst var sjätte år. FAR genomför kvalitetskontrollerna

för de revisorer som är anslutna till dem. FAR underrättar sedan revisorsinspektionen om vilka revisorer som ej blivit godkända i kontrollen samt ifall någon vägrat att genomgå kontrollen (Revisorsinspektionen, u.å. j) . Revisorsinspektionen kvalitetssäkrar de kvalitetskontroller som FAR utfört och utför egna kvalitetskontroller på de revisorer som inte är anslutna till FAR eller de som vägrat genomgå FAR:s kvalitetskontroll (Revisorsinspektionen, u.å. b). De har även i uppdrag att utföra särskilda kvalitetskontroller på företag som är av allmänt intresse som exempelvis noterade företag och banker (Revisorsinspektionen, u.å. c). kvalitetskontrollerna görs dels på bolagsnivå, där syftet är att kontrollera att revisionsbyråernas system och processer för kvalitetssäkring är väl utformade och fungerar, samt på uppdragsnivå, för att kontrollera kvaliteten på enskilda uppdrag.

2.2.2 Riskbaserad tillsyn

Ifall brister upptäcks vid någon av dessa kvalitetskontroller eller om en revisor anmäls av en privatperson, ett företag eller en myndighet så leder detta till att ett tillsynsärende öppnas hos Revisorsinspektionen (Revisorsinspektionen, 2023d). När ett ärende öppnats måste Revisorsinspektionen göra en bedömning om detta skulle kunna leda till en disciplinär åtgärd mot revisorn. Om så är fallet så startas en utredning där man begär in revisionsdokumentation och övriga handlingar som kan förklara vad som gått fel. Man ställer också frågor till revisorn där hen får möjlighet att förklara sig. Ifall revisorsinspektionen kommer fram till att inget fel begåtts så avskrivs ärendet. Kommer utredningen istället fram till att revisorn åsidosatt sina skyldigheter så kommer Revisorsinspektionens beslutsorgan, tillsynsnämnden, fatta beslut om disciplinära åtgärder. En disciplinär åtgärd kan vara en erinran, en varning, en varning med sanktionsavgift, ett tidsbegränsat förbud eller i värsta fall får revisorn sin certifiering upphävd (Revisorsinspektionen, 2023d). Antal startade utredningar och beslutade sanktioner de senaste 3 åren går att läsa i *tabell 1*.

Tabell 1 - Beslutade sanktioner 2020-2022

	2020	2021	2022
Antal startade utredningar:	94	99	45
BESLUT			
Erinran:	10	22	16
Varning:	21	19	4
Varning med sanktionsavgift:	2	1	1
Varning med sanktionsavgift eller tidsbegränsat förbud:	0	2	0
Upphävd auktorisation:	2	2	0
Avskrivning:	57	49	23
Avskrivning på egen begäran:	2	4	1

När denna studie påbörjas i slutet av januari 2023 så är alla ärenden för 2022 ej beslutade ännu, därav kan fler ärenden ha tillkommit i efterhand. Tillsynsnämnden sammanträder och fattar beslut sex gånger per år (Revisorsinspektionen, 2023 g). Majoriteten av de ärenden som revisorsinspektionen öppnar handläggs inom sex månader. Ungefär en tredjedel av ärendena har dock en handläggningstid på sex månader upp till två år (Revisorsinspektionen, 2022). Därav kan fler ärenden tillkomma efter att denna studie påbörjats som vi inte kommer kunna ta med.

Ifall en revisor blir dömd att betala en sanktionsavgift så kan den avgiften vara som lägst 5000kr och som högst 1 miljon kronor (SFS 2001:883). Vid val av disciplinär åtgärd så ska revisorsinspektionen enligt 32d§ revisorslagen (SFS 2001:881) ta hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är samt hur länge den pågått. Tillsynsnämndens beslut kan överklagas i domstol. När tillsynsnämnden fattat sitt beslut blir ärendet offentligt och går att läsa på revisorsinspektionens hemsida (www.revisorsinspektionen.se). Revisorsinspektionen har förklarat för oss att i de utredningar som avskrivs på egen begäran så har den aktuella revisorn själv begärt sitt frivilliga upphävande. Vi tolkar detta som att revisorerna i dessa fall förstår att utredningen kommer leda till en upphävning och istället för att vänta in tillsynsnämndens beslut väljer de att frivilligt häva sin certifiering. Fördelen för revisorn blir då att ärendet då inte publiceras och blir offentligt.

Denna studie kommer baseras på revisorsinspektionens disciplinärenden, och alla ärenden som resulterat i en disciplinärråtgärd, kommer vi att klassificera som ett revisionsmisslyckande.

2.2.3 Tematillsyn

Tematillsyn innebär att revisorsinspektionen granskar revisionsbranschen som helhet för att upptäcka svagheter och gemensamma utmaningar. Detta syftar framförallt till att i grunden höja revisionskvaliteten (Revisorsinspektionen, u.å. k). Digitalisering och automatisering är exempelvis en utmaning som hela branschen står inför. Här har revisorsinspektionen konstaterat att tillgången till ny teknik kommer bli en utmaning för alla men framförallt för de mindre byråerna (Revisorsinspektionen, 2022, s.20).

2.3 FAR

Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) är en branschorganisation inom bland annat revision som finns till för att skapa och utveckla tillförlitlig information i samhället (FAR, 2023a). För revisorer och revisionsbyråer som är medlemmar hos dem så utför FAR kvalitetskontroller utav deras arbete minst var sjätte år (FAR, 2023b). Då utförs först en allmän kontroll av byråns riktlinjer och rutiner. Sedan granskas enskilda revisorer. I de enskilda granskningarna så intervjuas revisorn angående sina arbetsuppgifter och stora eller komplexa revisionsuppdrag hen arbetar med (FAR, 2023b). Kontrollanten väljer sedan ut två uppdrag som revisorn utfört och granskar att dem är korrekt utförda. Ifall ett utav kontrolluppdragen ej skulle bli godkända så granskas ett tredje uppdrag. FAR gör sedan en helhetsbedömning av kvalitetskontrollen (FAR, 2023b). Kontroller som ej blir godkända av FAR rapporteras till revisorsinspektionen.

3. Teoretisk referensram

I följande kapitel kommer de teorier vi ansett vara användbara att förklaras. Dessa teorier kommer med stöd av tidigare forskning leda fram till studiens hypoteser och frågeställningar, samt visa på möjliga orsaker till varför revisionsmisstag begås. Genom att senare i arbetet testa dessa hypoteser och undersöka dessa frågor kommer vi kunna uppfylla studiens syfte.

Då låg revisionskvalitet kan resultera i att misstag begås så kommer detta teorikapitel inledas med att förklara begreppet revisionskvalitet och hur den kan komma att variera mellan olika revisioner. Detta efterföljs av vår andra teori, som är studiens egentliga huvudfokus, *kapitel 3.2 revisionsmisslyckanden*. Revisionsmisslyckanden är något som uppstår då revisionen håller så låg kvalitet att revisorn blir tilldelad en disciplinär åtgärd. Vi kommer i denna del förklara begreppet revisionsmisstag samt vilka typer av disciplinära åtgärder som väntar den revisor som begår dem. I *kapitel 3.3 Vanliga misstag* kommer vi att visa på revisionsmisstag som andra studier har presenterat som mest vanligt förekommande. För även fast varje revisionsmisstag är unikt så finns det vissa delar av revisionsarbetet där misstag oftare begås och dessa svagare punkter går med hjälp av en grundlig kartläggning att finna.

Studiens syfte är att ta reda på om det finns samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå revisorn arbetar på och sannolikheten för att revisorn fått en disciplinär åtgärd av revisorsinspektionen. Samt att ta reda på samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå, erfarenhet och sannolikheten att revisorn begår någon av de mest vanligt förekommande revisionsmisstagen. *Kapitel 3.4* visar hur vi utvecklat våra hypoteser för att kunna uppnå detta syfte. Studiens övriga syfte är dessutom att ta reda på vilka de vanligaste typerna av revisionsmisstag är och vad som kan ha orsakat dem. I teorikapitlets sista del, *3.5*, kommer därför tidigare forskning över möjliga förklaringar till varför revisionsmisslyckanden uppstår att presenteras.

3.1 Revisionskvalitet

Revisionskvalitet är en term som kan vara svår att definiera. Det finns idag ingen definition eller beskrivning av termen som är globalt erkänd (IAASB, 2014, s. 2). En använd beskrivning av revisionskvalitet är att en revisor både upptäcker brott hos ett företags redovisningssystem samt rapporterar brottet. Sannolikheten att en revisor då ska upptäcka ett brott beror bland annat på revisorns kompetens, vilka revisionstester som utförs och storleken på urvalet av underlag som granskas. Sannolikheten att det nyupptäckta brottet sedan rapporteras beror på revisorn oberoende gentemot sin klient (DeAngelo 1981, s. 186). Detta är en beskrivning av revisionskvalitet och revisorns arbete som är väldigt svart eller vitt. Det kan upplevas som att det i revisorns arbete inte finns så många alternativ till utförande. Det finns de som tycker att beskrivningen av revisionskvalitet endast verkar handla om att upptäcka fel och eventuellt rapportera dem, vilket inte speglar revisorns komplexa uppgift. DeFond & Zhang (2014) menar att den presenterade definitionen inte är fel, revisorn ska försäkra att ett företags finansiella rapporter är fria från väsentliga felaktigheter, men att definitionen förminskar vikten av god revisionskvalitet. De menar att högkvalitativa revisorer inte enbart avgör huruvida

de finansiella rapporterna överensstämmer med aktuella regler och standarder utan också hur väl de finansiella rapporterna speglar företagets underliggande ekonomi. Vidare beskriver de att revisionskvalitet kan variera och att deras definition av en högre revisionskvalitet definieras genom högre säkerhet för att företagets finansiella rapporter väl återspeglar den underliggande ekonomin, beroende på företagets finansiella rapporteringssystem och företagets karaktär.

Revisionskvalitet är alltså svårdefinierat och komplext att beskriva. Bing et al. (2014, s. 32) beskriver i sin rapport cirka 20 olika faktorer som har med revisionskvalitet att göra. De menar dock att det är svårt att komma fram till en enhetlig och universell definition av revisionskvalitet eftersom det beror på vilken typ av intressent som studerar revisionskvaliteten. Inget enskilt element tycks därför ha en enskilt avgörande roll för revisionskvaliteten. Det finns även studier som visar att revisorer som arbetar på en Big 4-byrå i mindre utsträckning blir objekt för disciplinärenden och stämningar (Kabir et al. 2016, s. 279; Lennox & Li 2020). Revisionskvalitet behöver inte enbart bero på egenskaper hos revisorn utan även på externa faktorer. Sundgren & Svanström (2013) skriver i sin studie att de sex största svenska revisionsbyråerna (Big 4 + Grant Thornton och BDO) levererade revisioner av högre kvalitet jämfört med mindre revisionsbyråer. Det är, som sagt, beroende av både interna och externa faktorer, hur kvaliteten på revisionen i slutändan blir. IAASB förklarar i ett av sina ramverk att revisionskvalitet som begrepp omfattar nyckelelement som skapar en miljö som maximerar sannolikheten att kvalitetsrevisioner utförs konsekvent. Dessa nyckelelement handlar i stora drag om vilken revisor som utför revisionen, vilket företag som revisionen ska utföras inom, och omständigheterna kring detta. En god och genomarbetad plan för revisionen tillsammans med ett väl ihopsatt revisionsteam är en del i detta. Det handlar alltså om förutsättningarna revisorn har att utföra en högkvalitativ revision. Sedan beskrivs processen som sedan utförs. kvaliteten beror på underlagsomfattningen, vilka tester som utförs och hur mycket tid som läggs ner på revisionsarbetet. Vidare beskrivs också hur väl utfallet presenteras. kvaliteten på revisorsberättelsen, till exempel, samt dialogen om eventuella förbättringar gentemot företaget som revisionen utförs på. Sammantaget blir många faktorer före, under och efter revisionsarbetet viktiga. Även intressenter kring företaget spelar en roll i hur kvaliteten slutligen blir på revisionen. Är kommunikationen och relationerna mellan intressenter dålig eller bristfällig blir det en svår miljö att som revisor jobba i (IAASB, 2014. s.5-7).

Vad som sammanfattningsvis kan sägas är att det inte alltid ges bra förutsättningar för att hålla hög revisionskvalitet. Faktorerna för misslyckanden kan gälla revisorn i sig, revisorsteamet eller miljön de arbetar i. Företaget revisionen utförs på och övriga intressenter kan också orsaka svårarbetade processer. Detta betyder att revisionsmisslyckanden borde bli aktuella då och då samt bero på faktorer mer vanliga än andra.

Genom att jämföra olika faktorer, bland annat revisionsbyråns benägenhet att identifiera kvalitetsbrister, med revisionsmisslyckanden ses ett samband mellan dessa. Förutom upptäckten av interna kvalitetsbrister är andra faktorer som jämförts mot revisionsmisslyckanden, revisionsbyråns storlek och expertis kopplat till revisionskvalitet (Francis & Michas, 2013). Alltså finns ett tydligt samband mellan revisionskvalitet och revisionsmisslyckanden. Chang & Luo (2017, s. 490) beskriver i sin studie att hög revisionskvalitet kräver kunniga, skickliga och erfarna revisorer som har tillräckligt med tid och resurser för att utföra revisionsarbetet och hantera komplexa frågor. Dessutom kräver högkvalitativa revisioner även partners och mer senior personal som kan vara delaktig i riskbedömning, planering, övervakning och granskning av det utförda arbetet. Vad forskarna bland annat vill belysa i studien är vikten av bra rutiner vid internkontrollsystem hos revisionsbyråerna för att undvika revisionsmisslyckanden. Brister i internkontrollen ökar risken för revisionsbrister. De rekommenderar revisionsbyråer att årligen utvärdera hur långt de mänskliga resurserna räcker och utifrån det ta sig an så många klienter som resurserna klarar av. Låt kvalitet gå före finansiella mål i revisionsbyråerna menar de. Denna studie påvisar ännu en tydlig koppling mellan hur revisionskvalitet hör ihop med resurser hos revisionsbyrån som i sin tur kan kopplas till revisionsmisslyckanden. Med kompetenta och erfarna revisorer som ges rätt förutsättningar ökar revisionskvaliteten samtidigt som sannolikheten för revisionsmisslyckanden då minskar. Även Francis (2004) beskriver revisionskvalitet utifrån vilken grad en revision möter och uppfyller lagliga och professionella minimikrav. Revisionskvalitet blir då omvänt relaterad till revisionsmisslyckanden menar författaren. Ju högre felfrekvens, ju lägre revisionskvalitet. Ett liknande mått på revisionskvalitet har Sundgren & Svanström (2013) där de i sin studie mäter revisionskvalitet utifrån omfattning av disciplinärenden. Att mäta revisionskvalitet genom omfattning av disciplinärenden förväntas ett konkret och rent mått istället för andra typer av sätt att mäta revisionskvalitet som kan vara mer diffusa.

3.2 Revisionsmisslyckanden

En revisor är precis som vilka andra människor som helst. Alla begår vi misstag och så även i våra yrkesutövanden. Ingen kan garantera att något kommer att utföras felfritt oavsett kompetens eller tidigare erfarenhet. Revisionsmisslyckanden är en term som förekommer i litteratur och tidigare forskning. Francis (2004) beskriver hur revisionskvalitet kan mätas på en skala från mycket låg till mycket hög. Granskningsfel uppstår i den lägre delen av den beskrivna skalan av revisionskvalitet. Han menar då att en bra utgångspunkt är att utifrån omfattningen av revisionsmisslyckanden gradera revisionskvaliteten. Ett revisionsmisslyckande, beskrivs i samma studie, uppkommer under två omständigheter; när revisionsstandarderna inte tillämpas eller tillämpas på fel sätt av revisorn. Den andra faktorn är när en revisor utfärdar en ren revisionsberättelse när det borde ha utfärdats en modifierad sådan. Francis (2011, s.127) skriver att revisionsmisslyckanden är något som uppstår ifall revisorn ej är oberoende, eller om en oberoende revisor felaktigt utfärdar en ren revisionsrapport på grund av brister vid granskning eller otillräckliga revisionsbevis. En liknande beskrivning på revisionsmisslyckanden ger Mirza (2019, s. 1) som beskriver uppkomsten av misslyckanden av två olika anledningar. Anledningarna är att revisorn missbedömer en finansiell risk eller blir påverkad av andra i sina utlåtanden. Ytterligare en definition, som De Fuentes Barbera & Porcura (2022, s. 160) använder sig av i sin studie över vilka ekonomiska konsekvenser revisionsmisslyckanden har, är att ett

revisionsmisslyckande begåtts i och med att revisorn eller revisionsbyrån får en disciplinär åtgärd. Den disciplinära åtgärden ska bero på att revisionsstandarderna inte följts på ett korrekt sätt. Wang et al. (2005 s. 87) menar i sin studie att revisionsmisstag uppkommer genom undermåliga revisionsarbeten vilket signalerar om dålig revisionskvalitet. Däremot menar de att enskilda isolerade incidenter av revisionsmisslyckanden inte behöver betyda en generell dålig revisionskvalitet. De menar att det kan vara mer vägledande att studera omfattningen av problem i kvalitetskontrollen inom revisionsbyrån än att studera enskilda fall av revisionsmisslyckanden för att avgöra den faktiska revisionskvaliteten.

Det som kan avgöra vad som kan räknas som ett misslyckande kan anses vara annorlunda från land till land. Som tidigare beskrivits har Sverige Revisorsinspektionen som kan avgöra om en revisor begått ett fel genom att granska ifall denne åsidosatt sina skyldigheter och därmed ge disciplinära åtgärder ifall det är så. Då vi i detta arbete kommer utgå från revisorsinspektionens disciplinärenden så kommer vi klassificera revisioner där redovisningsstandarderna inte efterlevs som revisionsmisslyckanden. I andra länder kan slutsasen dras att ett revisionmisstag begåtts av att studera rättstvister, konkurser, missvisande revisionsberättelser eller andra granskande instansers utlåtande (Francis, 2004). I USA granskas stämningar gällande mål i revisionsmisslyckanden för att studera ämnet Lennox & Li (2019, s. 1394) medans Sundgren & Svanström (2013, s. 52) granskar disciplinärenden från Revisorsinspektionen. Detta betyder att global forskning gällande revisionsmisslyckanden kan se annorlunda ut men en gemensam nämnare är ändå att ett revisionsmisslyckande lett till en negativ konsekvens för revisorn eller byrån den arbetar på. Konsekvenserna av en disciplinär åtgärd kan påverka mer eller mindre. Det kan vara en erinran, en varning, ekonomiska konsekvenser som sanktionsavgifter mot revisorn eller att revisorn får sin auktorisation upphävd (Revisorsinspektionen, u.å. i) men även effekter som kan bli långvariga och ibland förödande utan att revisorn får sin auktorisation upphävd. Till exempel skriver Sundgren & Svanström (2021, s. 408) i sin studie att de motiveras att tro att en disciplinär åtgärd påverkar en big 4-revisors anseende mer än en revisor vid en icke Big7-byrå. Anseende och rykte är alltså något som kan bli skadat vid ett revisionsmisslyckande som följs av en disciplinär åtgärd, vilket inte bara påverkar revisorn utan även den byrå som är dess arbetsgivare.

Till skillnad mot redovisningsstandarder som är uppdelade efter företagens storlek har revisionen ingen motsvarande anpassning. Revisionsstandarderna, ISA, är desamma oavsett bolagets storlek eller komplexitet (Lennartsson, 2020). Revision ska utgå från dessa standarder i huvudsak och det är även det som revisorsinspektionen undesöker i sina disciplinärenden, om dessa standarder följts. (Revisorsinspektionen, u.å. h). Detta betyder att när en revisor begår ett revisionsmisstag har denne inte följt standarder eller andra principer. Vidare blir detta alltså ett ganska svart-vitt sätt att kontrollera misstag hos revisorer.

Genom att studera detta ämne finner vi att revisionsmisslyckanden kan bero på olika saker och i jämförelse med olika faktorer vara mer sannolika. Det blir i denna studie av intresse att ha teorin kring detta ämne som en vägledning, bland andra, när vi kommer studera disciplinärenden mera ingående.

3.3 Vanliga misstag

Revisorer måste granska alla delar av klient-bolaget innan de kan skriva under sin revisionsberättelse. Revisionsarbetet ska utföras noggrant och ge en tillförlitlig bild av bolaget. Det händer dock att revisorer begår misstag. I Sverige blir revisorer i första hand anmälda till revisorsinspektionen då detta sker medan revisorer i många andra länder riskerar att bli stämnda då de begår misstag. Rajgopal et al. (2021) listade i sin studie hur många stämningsansökningar som inkommit mot revisorer i USA under åren 1978 - 2016, samt anledningarna till varför revisorerna blivit stämnda. De kategoriserade in dessa anledningar i 45 olika kategorier och fann att de sex främsta misstag revisorerna hade begått var: att revisorn insamlat otillräckliga revisionsbevis, uttryckt ett felaktigt revisionsutlåtande, ej utövat tillräcklig nivå av professionell skepticism, haft en bristande planering och övervakning, haft bristande oberoende från klienten samt att revisorn inte skapat en förståelse för den interna kontrollen (Rajgopal et al., 2021, s. 568-571). Andra fel som ofta förekom var exempelvis att revisorerna i otillräcklig utsträckning beaktat bedrägeririsken eller att de hade olämpliga bekräftelserutiner.

I Sverige är stämningar mot revisorer mindre vanligt än i USA, här anmäls revisorer istället till revisorsinspektionen. En organisation som ofta inkommer med anmälningar mot revisorer är FAR. Som tidigare nämnts utför FAR regelbundna kontroller på revisionsarbeten gjorda av revisorer i Sverige. Bland de vanligaste bristerna i de revisionsarbeten som FAR granskade under året 2021, var otillräcklig granskning av intäkter och varulager. Andra brister som FAR presenterar på sin hemsida, för året 2021, är brister i texter i revisionsberättelsen, vilka är hänförliga till fel i textmallar. Övriga brister som beskrivs är bristande övervakning inom revisionsbyrån, brister i utbildningskravet som innefattar minst 120 timmar inom en treårsperiod, bristande dokumentation av rutiner för efterlevnad av penningtvättslagen, revisorer involverad i sidoverksamheter samt sena inbetalningar av skatter och avgifter i det egna revisionsföretaget (FAR, 2023c). Revisionsarbetena som granskas är de som slumpats ut i FAR:s återkommande kvalitetskontroll. FAR beskriver inte i samband med presentationen av 2021 års brister vad som kan ligga bakom problemen. Det beskrivs inte heller vilka faktorer, kopplat till de revisorer som utfört dessa arbeten, som kanske är gemensamma.

I ett tidigare examensarbete, skrivet av två studenter vid Umeå universitet (Brännström & Hultqvist, 2015), försöker de besvara forskningsfrågan “ vad brister revisorer i vid revisionsmisslyckande?”. Där fann de att brister i granskning, brister i dokumentation, godtagit felaktigheter, underlåtit att, oberoende/jäv och formella brister var de främsta misstag som revisorer begick. Genom att jämföra de misstag amerikanska revisorer vanligen begår, med de fel som FAR ofta finner i sina kontroller och examensarbetet av Brännström och Hultqvist (2015) så återfinns misstag såsom otillräcklig granskning och bristande dokumentation men resterande misstag skiljer dem åt.

En sammanställning av samtliga utredningar som revisorsinspektionen öppnat mot svenska revisorer och som resulterat i en disciplinär sanktion de senaste sex åren kommer kunna ge oss en bra och uppdaterad bild av de misstag som revisorer begår idag. Det har gått nästan tio år sedan Brännström & Hultqvist (2015) genomförde sin studie vilket gör det möjligt att vi finner ett annat resultat.

3.4 Utveckling av hypoteser

3.4.1 Byråstorlek

Revisionsbyråerna som är verksamma i Sverige varierar väldigt mycket i storlek. Det finns allt ifrån de största byråerna som sysselsätter fler än 1000 medarbetare var till de allra minsta enmans-revisionsföretagen (FAR, 2021). Tillsammans med storleken så kommer också ökade ekonomiska resurser. De stora byråerna har de största marknadsandelarna och omsätter enorma summor, något som skapar goda förutsättningar att utbilda kunnig personal genom implementering av bland annat robusta och välutvecklade utbildningsprogram (De Fuentes & Porcuna, 2019, s. 282). De stora revisionsbyråerna har också satsat på standardiserade revisionsmetoder och intern granskning för att säkerställa en hög revisionskvalitet (De Fuentes & Porcuna, 2019, s. 282). Något som gett resultat då flera studier som genomförts, av bland annat De Fuentes & Porcuna (2019, s. 296), visar att Big 4- byråerna håller en högre revisionskvalitet jämfört med de mindre byråerna. Även Choi et al. (2017, s. 36) fann att Big 4 levererade den högsta revisionskvaliteten då de granskade koreanska företag som bytte från en mindre revisionsbyrå till en Big 4-byrå. Revisionskvaliteten blev högre efter bytet. Som en effekt av att de kan tillhandahålla revisioner av högre kvalitet så kan de också ta högre arvoden än de mindre byråerna (De Fuentes & Porcuna, 2019, s. 282). Detta sammantaget gör Big 4- byråerna till attraktiva arbetsplatser där många duktiga revisionsarbetare vill ta anställning. Det finns även studier som visar att revisorer som arbetar på någon av dessa Big 4-byråer i mindre utsträckning blir objekt för disciplinärenden och stämningar. Två exempel på detta är den nyzeeländska studien av Kabir et al. (2016, s. 279) och den amerikanska studien av Lennox & Li (2020). Även när Al-Ajmi (2009, s. 72) studerade revisorer i Bahrain så fann han att sannolikheten är mindre för Big 4-revisorer att utföra misslyckade revisioner.

Studier om detta finns även gjorda i Sverige. År 2013 fann Sundgren & Svanström (2013) att de sex största svenska revisionsbyråerna (Big4 + Grant Thornton och BDO) levererade revisioner av högre kvalitet jämfört med mindre revisionsbyråer. Det skulle därför vara intressant att se om så fortfarande är fallet nu, 10 år senare. I vårt arbete, där vi vill försöka se om det finns ett mönster i revisioner som blivit underlag för disciplinära åtgärder, tänker vi att det hade varit intressant att undersöka om storleken på revisionsbyrån där revisorn arbetar kan ha en inverkan. Ska man tro de tidigare studierna vi läst om Big 4- byråernas goda kvalitet så borde de ej utföra så många misstag som leder till disciplinära sanktioner. Det finns dock en chans att vi finner ett annat resultat än tidigare forskare då vi utför detta test på svenska revisorer och använder oss av ett aktuellt urval.

På revisionsmarknaden så finns det mellanstora byråer som inte är så stora att de ingår i Big N men som ändå har stora marknadsandelar. Den gruppen av revisionsbyråer brukar få namnet "the 2nd tier" eller "mid-tier" och där hittar vi revisionsbyråerna Grant Thornton, BDO, RSM Tenon, Smith & Williamson, Baker Tilly, Moore Stephens och Mazars (Big4accountingfirms, 2023). Även dessa revisionsbyråer besitter goda resurser. Om det är så att Big 4- byråernas goda kvalitet till stor del beror på ekonomiska resurser och möjlighet att erbjuda fantastiska utbildningsprogram så borde väl inte mellanstora bolag ligga alltför långt efter? Sundgren & Svanström (2013) undersökte revisionskvaliteten hos svenska revisionsbyråer och fann att utöver Big 4 så presterade även Grant Thornton och BDO högre revisionskvalitet jämfört med mindre byråer. Det

var för 10 år sedan. Vi frågar oss hur det ser ut idag. Kan det vara så att kvaliteten på samtliga mellanstora byråer går att särskilja från den på mindre revisionsbyråer idag? Bli revisionskvaliteten högre ju större revisionsbyrå man väljer att anlita?

Vi vill ta reda på detta och kommer i denna studie dela in revisionsbyråerna i tre grupper med stora, mellanstora och små byråer, för att se om någon grupp är överrepresenterade när det kommer till att få disciplinära sanktioner. Vi vill alltså ta reda på om det går att se ett samband mellan storleken på den byrå revisorn arbetar på och revisioner som leder till disciplinära ärenden hos revisorsinspektionen, vilket leder oss fram till vår första hypotes:

H1: Sannolikheten för en sanktion är mindre ju större revisionsbyrå revisorn arbetar på.

3.4.2 Könstillhörighet

Förutom biologiska och anatomiska skillnader mellan män och kvinnor så har forskare under lång tid undersökt och funnit många andra skillnader. Ittonen & Peni (2012) har exempelvis funnit att revisionsbyråer med kvinnliga partners tar högre arvode än de med manliga partners. Mnif & Cherif (2021, s. 1048) skriver i sin studie att kvinnor är mindre benägna att ta risker och kvinnliga revisorer har ett mer objektiva och etiska förhållningssätt till sitt arbete jämfört med manliga revisorer. Faktorer som skulle kunna påverka revisionskvaliteten. Studier har gjorts i syfte att undersöka ifall det finns något samband mellan revisorns kön och kvaliteten på det utförda revisionsarbetet. Utfallen av studierna har varit blandade. I en belgisk studie utförd av Hardies et al (2016, s. 29) kom de fram till att revisionskvaliteten är högre för revisionsarbeten utförda av kvinnor än av män. Detta tror Hardies et al. (2016, s. 8) kan bero på att kvinnor är mer riskaverta men också att kvinnliga revisorer är mindre engagerade i revisionens kommersiella sida. I en annan studie av Hossain et al. (2016) fann man ett resultat som motsatte sig detta. Där undersökte de revisionskvaliteten hos australiensiska revisorer genom att ta reda på i vilken utsträckning manliga och kvinnliga revisorer utfärdade going-concern varningar för klienter som var i behov av dessa. Där fann man att sannolikheten att kvinnliga revisorer utfärdade varningar var lägre än hos män och män hade därför högre kvalitet på sina revisionsuppdrag (Hossain et al., 2016, s. 1051). Det finns även studier som inte kan finna några skillnader mellan kvinnor och män när det kommer till kvaliteten på deras revisioner. Ett sådant resultat fann Sun et al (2011, s. 380).

Mnif & Cherif (2021) har även de försökt att se ett samband mellan kön och revisionskvalitet. De använde sig av drygt 1600 observationer från 181 företag listade på Stockholmsbörsen mellan åren 2010-2018 i sin studie (Mnif & Cherif, 2021, s.1047). Resultatet av deras studie blev det samma som för Hardies et al (2016, s.29). De kom fram till att en kvinnlig revisor ökar sannolikheten för högre revisionskvalitet (Mnif & Cherif, 2021, s. 1065).

Det finns som sagt många studier utförda där man undersökt samband mellan kön och revisionskvalitet, vilket presenteras tidigare i detta avsnitt. Vi vill i denna studie ta reda på mer kring de revisorer som haft så låg kvalitet på sina revisioner att de lett till disciplinära sanktioner. I tidigare studier har de funnit olika typer av samband mellan kön och revisionskvalitet men hur ser könsfördelningen ut bland de revisioner som haft

så låg kvalitet att revisorn blivit tilldelad en sanktion? Med andra ord, går det att se något samband mellan vilken könstillhörighet revisorn har och sannolikheten att få en sanktion? Vi hittar inga andra studier som undersökt denna fråga. Studier som studerat samband mellan revisorns kön och revisionskvalitet har fått varierande resultat. Flera studier har dock kommit fram till att kvinnliga revisorer håller en högre kvalitet i sina revisioner. Kan det då vara så att kvinnliga revisorer, som sägs hålla en högre revisionskvalitet, har en lägre sannolikhet att bli tilldelade sanktioner och att manliga revisorer, som sägs hålla en lägre revisionskvalitet, har större sannolikhet att bli tilldelad en disciplinär sanktion? Detta vill vi ta reda på och det leder oss fram till vår andra hypotes:

H2: Sannolikheten för en sanktion är högre för manliga revisorer jämfört med kvinnliga revisorer.

3.4.3 Erfarenhet

Wahid & Tan (2022) beskriver i deras studie att erfarenhet inom revision och branscherfarenhet är bland det viktigaste hos en kvalitativ revisor. I artikeln av Ye et al. (2014, s. 399) undersöker de vad revisorns erfarenhet har för betydelse för revisionsmisslyckanden och kommer fram till att ju mer erfarenhet revisorn har, desto lägre är chansen för revisionsmisslyckanden. Bonner & Walker (1994) skriver att erfarna revisorer med många år i branschen har fler arbetade timmar, fler möjligheter att arbeta med komplexa uppdrag och har under åren hunnit få mer feedback på sitt arbete från klienter och samhället. Denna erfarenhet leder, enligt Ye et al. (2014, s. 399), till färre sanktioner bland revisorer i Kina. Både lägre chans för revisionsmisslyckanden samt färre sanktioner genom erfarenhet talar starkt för att längre erfarenhet hos revisorn betyder högre kvalitet på dess utförda arbete.

I en annan koreansk studie av Sonu et al. (2016, s. 274) så undersökte de om det fanns något samband mellan en revisionspartners erfarenhet och revisionskvaliteten i icke big 4-byråer. De hittade i den studien ett positivt samband mellan erfarenhet och revisionskvalitet.

Wedemeyer (2010) har dock sett en nackdel med erfarna revisorer, det är att de börjar förlita sig för mycket på sin erfarenhet och grundar för mycket av sina bedömningar på den. Detta kan leda till att revisorn inte samlar in tillräckliga revisionsbevis eller gör liknande bedömningar på situationer som ej är jämförbara.

Vi kommer i denna studie försöka ta reda på vilka de vanligaste revisionsmisstagen är och vem revisorn är som begår dessa fel. Då vi funnit de vanligaste misstagen vill vi försöka ta reda på vem som begår dem. Begås exempelvis vissa typer av misstag främst av revisorer på mindre byråer och andra typer av misstag främst av kvinnor? Och kan revisorns erfarenhet öka sannolikheten för att en viss typ av misstag begås? Enligt majoriteten av tidigare forskningen så verkar det stå klart att längre erfarenhet ökar revisionskvaliteten och minskar risken för en disciplinär sanktion. Men oavsett hur lång erfarenhet revisorn besitter så kan alla begå misstag. Det hade därför varit intressant att ta reda på ifall den typ av misstagen som revisorn begår skiljer sig beroende på kort eller lång yrkeserfarenhet? Vi hittar idag inga studier som tar upp denna fråga. Vi hittar heller inga studier som undersöker ifall det finns något samband mellan kön och byrå och sannolikheten att begå någon av de vanligaste typerna av revisionsmisstag. Detta leder oss fram till följande forskningsfråga:

3.5 Möjliga förklaringar till revisionsmisslyckanden

För att kunna ta reda på orsakerna till att vissa revisionsmisstag begås, vilket hör till den kvalitativa delen av arbetet, så kommer vi i denna del av teorin presentera fyra möjliga förklaringar till hur misstag kan uppstå. Dessa är: felaktiga bedömningar, hög arbetsbelastning, ett sviktande oberoende och bristande kompetens. Genom att läsa och studera stora mängder studier och litteratur angående revisionsmisslyckanden men främst revisionskvalitet utkristalliserar sig dessa fyra faktorer som drivande i dessa ämnen (Kadous & Zhou, 2019; Karacaer et al. 2009; Chang & Luo, 2017; Arifuddin et. al. 2021; De Fuentes & Porcuna, 2019; Hai et al. 2019) . Även i vår granskning av disciplinärendena och arbetet med detta blir det för oss mer och mer tydligt att dessa faktorer skulle kunna vara möjliga förklaringar till varför revisionsmisslyckandet begicks och revisionskvaliteten inte hölls på en godtagbar nivå.

3.5.1 Revisorns bedömning

Trots att en revisor har standarder att förhålla sig till när ett revisionsarbete utförs kommer alltid den mänskliga faktorn att vara närvarande i bedömningarna. Revisorer representerar en kritisk input till revisionsprocessen och därför beror effektiviteten på processen i hög grad på revisorns kunskap och kompetens (Wahib & Tan, 2022). Revisorn verkar i en komplex miljö med många olika faktorer som kan påverka dennes bedömningar på olika sätt. Kulturen revisorn verkar i kan vara en sådan sak som påverkar bedömningen utifrån. Relationen mellan kultur och etiska värderingar kan resultera i olika konkluderanden i etiska dilemman revisorn ställs inför. Professionella och organisatoriska normer visar sig dock ha en betydande inverkan i affärsmässiga sammanhang. Detta betyder att professionella normer inom revision bör ha effekten av standardiserade beteenden (Karacaer et al. 2009, s. 62). Detta betyder alltså att själva normen inom revisorsutövandet kan påverka mer än revisorns egna värderingar i bedömningssituationer. I en studie av Yamamura et al. (1996, s. 356) bekräftas detta ytterligare då författarna studerar om de kulturella skillnaderna mellan USA och Japan påverkar revisorns bedömningar och val, vilket det inte gör. Författarna beskriver att detta betyder att det återspeglar en hög grad av standardisering av revisorers bedömningar på internationell basis. Däremot fann författarna viss skillnad i bedömningar mellan revisorer på olika karriärnivåer. Skillnaderna förekom främst inom chefs- och partnersgrupperna, där förändringar i utbildningsprogram, andra utbildningar och insatser inom revisionsbyråer kan vara orsaken bakom. Detta visar alltså att utbildning och bra kunskapsgrunder kan påverka en revisors bedömningar.

Som tidigare nämnts påvisades det vid en studie av företagsinterna revisorer att ju längre erfarenhet de har, desto mer etiskt förhållningssätt hade de. Även passiviteten i svåra bedömningar ansåg de mer erfarna revisorerna i högre grad som oetiskt beteende (O'Leary & Stewart, 2007, s. 803) Även hur motiverad en revisor är inför sitt arbete är avgörande. En motiverad revisor tar i högre grad till sig en bredare uppsättning information, bearbetar revisionsbevis på en djupare nivå och begär mer relevant

information från klienten än vad andra revisorer gör. Detta är önskvärda beteenden från en revisor i revisionsprocessen vilket leder till mer välarbetade bedömningar, särskilt i komplexa frågor (Kadous & Zhou, 2019, s. 124).

Center for Audit Quality (CAQ) är en självständig, partipolitiskt obunden, offentlig organisation som finns till för att stärka investerarnas och allmänhetens förtroende för de globala kapitalmarknaderna. De menar att hörnstenarna i revisionskvalitet, nämligen oberoende, objektivitet och professionell skepsis, är viktiga för en revisor när det kommer till korrekta bedömanden i en revision. Är dessa hörnstenar väl inarbetade och korrekt använda förstärks förmågan för professionella revisionsbedömningar. 2014 släppte CAQ en rapport över hur revisorer ser på bedömningssvårigheter inom revision. De beskriver där de vanligaste orsakerna hos en enskild revisor som kan leda till bedömningsfel. För det första är det att en revisor lägger mer vikt vid information som överensstämmer med dennes egna ursprungliga övertygelser eller preferenser. Som ett resultat av detta kan revisorn då omedvetet förlita sig mer på bevis som stödjer dennes personliga åsikter och förväntningar än att objektivt studera bevisen ytterligare, från andra synvinklar. För det andra handlar det om att en revisor överskattar sin egen förmåga när det kommer till riskbedömningar eller andra bedömningsbeslut. Detta kan ske omedvetet. Resultatet blir att dessa revisorer kan stänga ute andra revisorer från sitt arbete, vilka skulle kunnat gett värdefull kunskap i arbetet. Beteendet kan också leda till att revisorn inte upptäcker motsägelsefulla bevis eller inte djupare studerar alternativa slutsatser. För det tredje gäller det revisorns tendens att förlita sig på given information. En revisor bör förankra, till exempel en prisinformation på en vara givet från styrelsen i ett bolag, med verkligheten. CAQ menar att en revisor bör se på till exempel undersökandet av ett prisbelopp, som att den aldrig fått sådan information serverad från bolaget. Revisorn bör opartiskt ta reda på priset av varan externt. För det sista gäller det tillgänglighet av information. Det har visat sig att information som är lättillgänglig eller ligger nära till hands i revisorns minne otillbörligt kan påverka dennes beslut vad gäller sannolikhet, uppskattningar och andra professionella bedömningar i revisionen. I vissa fall kan en nyligen utförd revision och minnet av den ligga revisorn till gagn men det kan också leda till felbedömningar i den aktuella revisionen (CAQ, 2014).

En revisors bedömningar i olika situationer kan alltså bero på olika orsaker. Orsakerna till de felaktiga bedömningarna kan efter att studerat ämnet, konstateras ligga hos revisorn personligen. Det kan både gälla det som revisorn gör omedvetet och mer medvetet. En felbedömning av en revisor kan sluta i en sanktion. Det blir därför intressant att i denna undersökning studera de olika sanktionerna för att se om det finns några kopplingar till detta ämne. Finns sanktioner som uppkommit på grund av omedvetna felbedömningar, till exempel?

3.5.2 Hög arbetsbelastning

Högsäsong inom revisionsbranschen är något som det ofta diskuteras kring, en säsong som utgörs av mycket arbete, övertid och tidspress. De flesta bolag har sitt räkenskapsår efter kalenderår, det vill säga att räkenskapsåret börjar 1 januari och slutar 31 december (Ludvig & Co. 2021). Senast sex månader efter räkenskapsårets slut ska årsredovisningen vara färdigställd (Bokföringslag (1999:1078) 6 kap. 7 §). Revisorns arbetsbörda ökar markant i och med detta, från och med årets början fram till sommarsemestern.

Revisorer arbetar alltså i en miljö som ofta kan präglas av hög arbetsbelastning och därmed stress. Tidspress påverkar revisionskvaliteten negativt. Beteenden hos revisorn som i vanliga fall håller uppe revisionskvaliteten minskar under stor arbetsbelastning och tidspress (Amiruddin, 2019). Detsamma presenteras i en studie som genomfördes på revisorer i Indonesien. Hög tidspress ökar stressen hos revisorerna som påverkas genom att minska sina beteenden som håller revisionskvaliteten uppe. Därmed påverkas revisionskvaliteten negativt av tidspress och stress (Arifuddin et. al. 2021). En ytterligare studie påvisar sambandet mellan arbetsbelastning för revisorer och sannolikheten för revisionsbrister. Det visar sig att en hög arbetsbelastning resulterar i en lägre revisionsinsats per revision. Detta resulterar i sin tur till lägre revisionskvalitet och därmed en högre risk för revisionsbrister. I studien beskrivs att dessa revisionsbrister kan handla om att revisorer inte upptäcker väsentliga fel i klientens rapporter men kan även handla om brister så stora att de klassas som revisionsmisstag, enligt forskarna (Chang & Luo, 2017, s. 489).

En kinesisk studie som studerar kinesiska revisorer beskriver att arbetsstress hos revisorer påverkar revisionsarbetet. Däremot behöver inte kvaliteten på revisionen sjunka, så länge arbetsstressen är under kontroll. Det visar sig dock att revisionskvaliteten kan sjunka under tidspress när en revisor ska påbörja en revision av en ny klient. Detta på grund av att revisorn inte ännu har en god kundkännedom eller branschexpertis. Vidare visar studien på att arbetsstressen tas emot olika beroende på individ och därmed påverkas också revisionskvaliteten olika individer emellan. Det finns inga bevis för att dessa individuella faktorer skulle vara kön eller ålder men däremot påverkas du mindre av arbetsstress om du har branschexpertis (Yan & Xie, 2016).

3.5.3 Oberoende

Något som är unikt för revisorsyrket är de etiska frågor en revisor ofta kan ställas inför. En avgörande princip inom revisionsyrket när dessa etiska dilemman dyker upp är oberoende. Plikten att vara oberoende gäller mot hela samhället. Revisorns klient, revisorsyrkets rykte och alla andra intressenter som är beroende eller intresserade av att ett bolag revideras, ska alla kunna lita på att revisorn alltid är oberoende (Cambell & Houghton, 2005, s. 16). Center for Audit Quality (CAQ) menar att revisorns oberoende, objektivitet och professionell skepsis är hörnstenar i revisionskvaliteten. Används dessa hörnstenar korrekt förstärks förmågan för professionella revisionsbedömningar (CAQ, 2014). Som nämnts i inledningen till detta delkapitel finner vi oberoende vara en del av flera som en viktig faktor för avgörandet av revisionskvalitet. Revisionskvalitet är i sin tur starkt kopplat till revisionsmisslyckanden, något som nämns tidigare i detta kapitel. Bli revisorn oberoende, och till exempel följer en klients påtryckningar, är det ett sätt att då begå revisionsmisslyckanden (Fuentes & Porcina, 2019, s. 296). Genom tidigare forskning får vi alltså en tydlig koppling mellan oberoende och revisionskvalitet, även genom revisionsmisslyckanden.

Oberoende är att hela tiden agera utifrån standarder och riktlinjer inom revision och är avgörande för att en revisor ska ta rätt beslut. Revisorer kan ge efter för klientens påtryckningar, särskilt ifall klienten har finansiella svårigheter, och på den vägen begå revisionsmisslyckanden och inte följa god redovisningssed och aktuella standarder. (De Fuentes & Porcina, 2019, s. 296). En situation där revisorns etik ställs på prov med andra ord.

Geigher & Raghunandan (2002, s 75) undersöker i sin studie om det finns en koppling mellan revisionsmisslyckande och längden på revisionsuppdraget, alltså hur länge företaget haft samma revisor. Författarna mäter här revisionsmisslyckanden genom att studera om revisorn innan ett företag går i konkurs, gett det en modifierad revisionsberättelse angående fortsatt drift eller inte. Har detta inte skett trots att företaget går i konkurs anses det som ett revisionsmisslyckande. De kommer fram till att risken för att en revisor begår revisionsmisstag ökar inte med längden revisorn arbetat med klienten. De menar att det snarare kan vara så att en revisor som får en ny klient påverkas mer av denne under den första tiden de ska samarbeta. I en artikel i tidningen *Balans* beskriver revisionsforskaren Peter Öhman att långvariga revisionsuppdrag ökar revisorernas kompetens och kännedom om bolaget och branschen. Han menar att god kännedom och kompetens om ett företag är en förutsättning för att på ett bra sätt identifiera risker. Samtidigt har politikerna infört revisorsrotation där revisionsuppdraget blir tidsbegränsat eftersom långvariga revisionsuppdrag förknippar med oberoende. Öhman (2022) menar att detta kan skapa problem att upptäcka felaktigheter och att det då blir revisorns misstag att det inte upptäcks.

3.5.4 Kompetens

I Sverige arbetar idag cirka tre tusen certifierade revisorer. För att få en revisorscertifiering och möjligheten att tillhöra denna yrkesgrupp så måste man uppfylla följande kvalifikationer: 3-årig kandidatexamen från ett universitet eller folkhögskola, 3 års praktisk utbildning där man handleds av en certifierad revisor och avslutningsvis så måste man skriva och bli godkänd på revisorsprovet (Revisorsinspektionen, u.å. k). Revisorer utbildning tillsammans med deras övriga kunskaper och erfarenheter utgör deras kompetens (Hai et al. 2019; Francis 2004). Alla som vill bli revisor måste följa samma utbildningssteg vilket ska resultera i att när revisorsprovet godkänts så besitter alla ungefär samma kompetens. Det är den kunskap och de erfarenheter de samlar på sig efter det som möjliggör för en ökad kompetens. Specifik branschkunskap och god affärskunskap är exempel på kunskap som ökar revisorns kompetens (Francis 2004). Det gör även erfarenhet. Mayangsari (2003, refererad i Pattiasina et al. 2021, s.17) skriver att erfarna revisorer i större utsträckning identifierar fel och förstår orsakerna till dem, jämfört med mindre erfarna revisorer. Hai et al. (2019, s.11) har undersökt sambandet mellan revisorerens kompetens och revisionskvalitet och kommit fram till att revisorer med högre kompetens utför revisioner med högre kvalitet än revisorer med lägre kompetens. Fler misstag bör därför begås av revisorer med lägre kompetens. Vi ser alltså en tydlig koppling mellan kompetens och revisionskvalitet, precis som för en revisors oberoende i tidigare avsnitt.

4. Vetenskaplig metod

I studiens fjärde kapitel kommer valet och vår förståelse av ämnet att förklaras. Detta följs av den forskningsfilosofi och forskningsansats vi antagit i de olika delarna av arbetet och leder fram till valet av forskningsmetod. Vi avslutar detta kapitel med att reflektera över vald metod och diskuterar vårt val av källor.

4.1 Ämnesval och förståelse

Vi som skriver detta arbete är två studenter vid civilekonomprogrammet på Umeå universitet. Detta är vår åttonde och sista termin av utbildningen då vi får möjlighet att skriva ett examensarbete på 30 hp utifrån den del av utbildningen som för oss varit mest intressant. Vi har båda två, under åren vi studerat, valt att inrikta våra kurser mot redovisning och revision. Under denna tid har vi hunnit läsa kurser som företagsekonomi A och B, redovisning C samt accounting auditing & control på D-nivå. Vi har även en hel del juridiska kunskaper med oss i bagaget genom att ha läst juridisk översikt kurs samt andra juridikkurser, som skatterätt.

Intresset för revision har under studietidens gång blivit mer och mer tydligt. Just en revisors arbetsuppgifter finner vi vara väldigt intressanta. Det ingår mycket analys, struktur, undersökande men också rådgivning i viss mån. Detta i kombination med den samhällsnytta vi menar att en revisor genomför i och med sitt arbete avgör att vi båda siktar mot att själva arbeta som revisorer. Eftersom vi eventuellt kommer att vara en del av denna yrkesgrupp i framtiden känns detta ämne extra intressant att studera. Att få lära sig mer om vad som kan gå fel och varför tycker vi ger oss en extra bra förutsättning att senare i yrkeslivet undvika revisionsmisslyckanden själva. Även sannolikheten att råka ut för en sanktion beroende på arbetsgivare och konstllhörighet blir för oss också extra intressant. Eftersom det finns en del forskning sedan tidigare på vissa delar av vad vi ska undersöka blir det intressant att få genomföra en liknande studie på svensk data. Att studera en yrkesgrupps misstag, vilka offentligen publiceras, det är speciellt. Vi läser dessa sanktionsärenden med blandade känslor. Både nyfikenhet, rädsla, nervositet inför framtidens krav men också med en respekt för att vi alla kan göra misstag.

Sammanfattningsvis, en tydlig personlig och kunskapsmässig koppling finns till det generella ämnesvalet. Revision och revisorns arbete anser vi är en viktig del av samhällsfunktionen och ämnet blir viktigt även ur ett sådant perspektiv. Drivkraften av att undvika att göra misstag i ett framtida yrkesliv och förstå varför de ändå begås, gav oss intresset för det specifika ämnesvalet.

4.2 Forskningsfilosofi

Den positivistiska forskningsfilosofin grundar sig i att det finns en verklighet och den verkligheten går att förstå, identifiera och mäta (Soo Park et al., 2020. s. 691). Genom att testa idéer och hypoteser, grundade i teorier, så ska verkligheten kunna förklaras. För att undvika snedvridna resultat så ska forskaren separeras från forskningsdeltagarna och förhålla sig objektiv till sin forskning (Soo Park et al., 2020. s. 691) Positivismens motsats, som den ofta kallas, är hermeneutisk forskningsfilosofi. Det innebär att se på

verkligheten som subjektiv och försöka tolka det som händer i den genom individers upplevelser (Dangal & Joshi, 2020, s. 26). När vi läser på om forskningsfilosofierna så stöter vi på en förklarande mening som verkligen sätter huvudet på spiken på våra tankar kring den studie som vi vill genomföra. Det är att "positivism upptäcker eller avtäcker något som redan finns medan hermeneutik skapar något som inte funnits tidigare" (Christensson, 2020).

I första delen av vår studie vill vi undersöka om det finns något samband mellan revisorernas könstillhörighet eller byrå de arbetar på och sannolikheten att utföra ett misstag som leder till ett disciplinärende hos revisorsinspektionen. Vidare kommer också tester utföras som visar sannolikheten för att begå någon av de vanligaste revisionsmisstagen utifrån revisorns könstillhörighet, arbetsgivare och erfarenhetslängd. I denna del av studien är det precis det vi vill göra, som Pål Christensson (2020) beskriver, vi vill avtäcka ett svar som redan finns genom objektiva tester. Vi har i denna del av studien antagit en positivistisk forskningsfilosofi och vill med hjälp av hypoteser förklara om det finns ett samband eller ej. Vi kommer i enlighet med positivismen använda oss utav ett stort urval (Soo Park et al., 2020, s. 691) i vårt eget försök att förstå, identifiera och mäta verkligheten.

I vår andra del av studien vill vi fördjupa oss i disciplinärenden och försöka lära oss mer om vad som gått fel vid revisionsmisslyckanden. Genom att läsa många ärenden hoppas vi kunna besvara vår tredje forskningsfråga, vilka de vanligaste revisionsmisstagen är och vad de beror på. Att göra egna tolkningar är inget som platsar i positivistiska filosofin men däremot i dess motsats, den hermeneutiska. För att följa en enda forskningsfilosofi genom hela arbetet förhåller vi oss positivistiskt även i den andra delen och är restriktiv mot egna tolkningar. Vi kommer utgå från den tidigare forskningen och teorin i vår analys.

Sammanfattningsvis, den positivistiska forskningsfilosofin kommer genomsyra vår studie. I de båda delarna av studien kommer denna filosofi att gälla, om än mer markant i den första delen. Teori och tidigare forskning kommer att vara grunden för vår analys av samtliga delar av resultatet.

4.3 Forskningsansats

För att kunna besvara studiens forskningsfrågor och uppfylla studiens syfte så kommer vi behöva använda oss av fler än en forskningsansats. De första forskningsfrågorna kommer besvaras utifrån en deduktiv forskningsansats. De två första frågorna är *Har kön eller byrå något samband med sannolikheten att en revisor fått en sanktion?* samt *Finns det något samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att begå en viss typ av revisionsmisstag som leder till sanktion?* Deduktion har sin utgångspunkt i teorin, där vi lär oss vissa premisser eller initiala villkor. Från den teorin nås sedan en slutsats. (Chew, 2019, s. 190.). Genom deduktiv ansats ställs hypoteser upp som förklaring till ett problem som tidigare formulerats. Hypoteserna testas sedan mot verkligheten vilket är insamlad data och en tydlig slutsats kan då dras utifrån det. Stämde hypoteserna eller inte när de testas på den verklighet som undersöks? (Nilsson & Arvidsson, 2022, s. 4) Så, deduktion handlar mycket om hypotestestning utifrån teorin. En eller flera hypoteser testas, hypoteser som ställt i likhet med den teori som

studerats, och sedan avgörs om den stämmer eller inte (Chew, 2019, s. 191.) Genom detta kan förstås att när den första forskningsfrågan ska besvaras kommer det alltså ske genom att testa de hypoteser som ställts. I och med detta blir det då klart att det sker genom en deduktiv forskningsansats.

Den andra forskningsfrågan däremot utgår inte från att först studera teorier och skapa hypoteser utifrån dem. *Vilka är de vanligaste revisionsmisstagen som leder till disciplinär åtgärd utfärdade av revisorsinspektionen och vad är orsakerna till att de begås?* Eftersom denna fråga behöver besvaras på ett annorlunda sätt än den första kommer processen att se annorlunda ut. Därmed kommer en induktiv forskningsansats att användas vid besvarandet av denna forskningsfråga. Den induktiva forskningsansatsen utgår ifrån att det i förväg inte finns några färdiga frågeställningar eller problem som ska lösas utifrån teorier. Frågor kan formuleras under arbetets gång (Nilsson & Arvidsson, 2022, s. 4). Utifrån observationer, alltså något som finns tillgängligt, dras generella slutsatser efter att detta kända studerats. Det handlar ofta om att samla in, analysera, kategorisera och generaliserar data, ibland utan att ha en klar koppling till teorin. Genom induktion startar man alltså från data och avslutar med en eller flera slutsatser (Chew, 2019, s. 190). Eftersom den andra forskningsfrågan uppkom efter att data studerats och utan att först ha studerat teorier blir det klart att den angrips genom induktiv forskningsansats.

Sammanfattningsvis så kommer vi att använda oss av en deduktiv forskningsansats i studiens första del och en induktiv forskningsansats i studiens senare del. Det innebär alltså att den kvalitativa delen utgår från teorin, hypoteserna ställs upp och testas. I och med detta krävs en omfattande datainsamling där vi kommer koda materialet för att kunna genomföra hypotestesterna. Hypoteserna formas med bakgrund mot den teori vi samlat och det svar vi förväntas få. Resultatet kommer då visa hur väl det stämmer överens med teorin, alltså om hypoteserna stämmer eller inte.

För den kvalitativa delen, som utgår från en induktiv forskningsansats, finns därför inga uppställda hypoteser som ska dementeras eller inte. Det innebär att vi först läser alla disciplinärenden och bildar oss en uppfattning. Vi kommer kategorisera de vanligaste revisionsmisstagen och sedan försöka ta reda på vad de beror på. Under arbetets gång kommer det visa sig vad vi kan använda oss av för tidigare forskning och presentera den i teoriavsnittet. Förhoppningsvis avslutas analysen av den kvalitativa delen med en eller flera olika slutsatser som kan besvara vår tredje forskningsfråga.

4.4 Forskningsmetod

I denna studie är vi intresserade av att ta reda på om det finns något samband mellan en revisor som fått en sanktion vad gäller kön och revisionsbyrå i förhållande till en revisor som aldrig fått en sanktion. Vidare vill vi också undersöka om erfarenheten hos revisorn spelar någon roll när det kommer till typ av fel som begåtts i revisionen. Även revisorns könstillhörighet och byrå denne arbetar på kommer jämföras mot kategori av revisionsmisstag. Vid denna typ av undersökning har vi valt en kvantitativ metod. En kvantitativ undersökningsmetod grundar sig i insamling av data som kan vara numerisk, komma av systematiska observationer eller registreringar till exempel. Med hjälp av den oftast stora mängden data testas olika hypoteser med avseende på skillnader och samband mellan variabler. Kvantitativ data kan lättare presenteras genom tabeller och grafer och statistiken kan användas i jämförande syfte via urvalsmedelvärden och

liknande. Datan i en kvantitativ studie kan alltså på ett tämligen enkelt sätt mätas genom olika mätskalor eller tester (Duignan, 2016).

Kvalitativa undersökningsmetoder, däremot, används för att berätta för forskaren hur och varför saker händer. Denna typ av metod handlar alltså om att studera djupare inom ett visst område. Förstå orsaken, vad som kan ligga bakom ett fenomen till exempel (Sachdeva, 2008, s. 173). I vår undersökning kommer en del att handla om att närmare studera de olika kategorierna av revisionsmisslyckanden, vad som ligger bakom och studera innehållet närmare. Just denna del av undersökningen kommer därför vara en kvalitativ studie. Den kvalitativa studien är inte beroende av siffror på samma sätt som den kvantitativa studien kan vara. Metoden är generellt inte utformad för att testa ställda hypoteser, just på grund av att en kvalitativ studie oftast inte består i insamling och bearbetning av en stor mängd data. För att komma djupare in i ämnet istället så kan metoder för datainsamling vara intervjuer, enkätundersökningar, strukturerade och ostrukturerade observationer med mera. Datan som samlas in vid en kvalitativ undersökning måste också granskas på ett mer noggrant och planerat sätt än vid en kvalitativ undersökning eftersom resultatet inte ges i konkreta former, som vid ett hypotestest till exempel. Resultatet av en kvalitativ studie ska vara grundat i objektiva analyser som oberoende av undersökare skulle komma fram till samma klassificering av datan (Duignan, 2016). Resultatet av en kvalitativ studie är inte så precis som vid en kvantitativ studie vilket alltså kräver en grundligare föregående analys. En kvantitativ studie kan ge ett exakt resultat, såsom ett precist antal, till exempel. (Sachdeva, 2008, s.189).

För att kunna uppfylla studiens syfte så kommer vi alltså att använda oss av både kvantitativ och kvalitativ forskningsmetod. Kvantitativ metod för att besvara studiens första två frågor och kvalitativ metod för att försöka besvara den tredje forskningsfrågan.

4.5 Metodreflektion

Vad vi vill undersöka i den kvantitativa undersökningen, som ligger till grund för de två första forskningsfrågorna, kräver inte att vi grundligt undersöker varje ärende. Vi är enbart ute efter vissa specifika faktorer i jämförelse med sannolikheter. Då tidigare forskning ger oss möjligheten att ställa upp hypoteser som går att testa blev en kvantitativ metod den bästa lösningen. Det blir lättare att utföra en kvantitativ studie under dessa förutsättningar, där förklaringen bakom resultatet inte är den huvudsakliga frågan. Det blir omotiverat att genomföra detta med hjälp av en kvalitativ studie i och med detta. Eftersom en del av den kvantitativa undersökningen utgår från en del av resultatet från den kvalitativa delen, blir dessa beroende av varandra. Genom att i den kvalitativa delen kategorisera disciplinärendena kan faktorer testas mot de olika kategorierna, genom en kvantitativ metod. Sannolikheten för en viss kategori kommer testas i jämförelse med könstillhörighet hos revisorn, revisionsbyrå revisorn arbetar på och antal års erfarenhet. Detta leder till att användandet av en kvantitativ metod blir den bästa i ett sådant läge. En kvalitativ undersökning av detta hade inte tillåtit att så stor mängd data undersökts som vi nu kommer använda oss av. Detta leder till större förtroende för resultatet.

Studien kommer genomföras genom användandet av både kvantitativ och kvalitativ metod. Det kan vara till fördel med en kombinerad metod vid mer komplexa

forskningsfrågor. Den kvalitativa datan kan ge en djupare förståelse för den kvantitativa (McCusker & Gunaydin, 2015). Den kvalitativa delen genomförs genom att närmare studera ett färre antal disciplinärenden för att eventuellt se mönster och kunna kategorisera ärendena i typer av revisionsmisslyckanden. Eftersom denna del av studien är ämnad att gå in lite mer på djupet i forskningsområdet och kräver att vi mer ingående läser de olika ärendena finner vi att en alternativ metod inte var aktuell. Det hade blivit svårt att genomföra denna typ av undersökning med hjälp av en kvantitativ metod. Vi hade dock fått med ett större underlag av ärenden i undersökningen men inte haft möjlighet att få se orsakerna bakom resultatet. Det hade blivit för tidskrävande att mer grundligt studera datamaterialet om det varit i en större mängd. Dessutom hade det blivit svårt att på förhand ställa upp hypoteser för en kvantitativ statistisk undersökning när tidigare forskning inte ger oss några eventuella utfall att bygga hypoteser mot. Av dessa anledningar är det inte genomförbart att studera den tredje forskningsfrågan utifrån en kvantitativ metod.

4.6 Källkritik

I alla studier som utförs måste man alltid reflektera över tillförlitligheten i de källor som används (Ejvegård, 2009, s.71), då detta kommer att spegla studiens tillförlitlighet och riktighet. Ejvegård (2009, s.71) menar att man vid val av källa bör tänka på om källan är äkta, om det är en primär- eller sekundärkälla, när i tid den publicerades (ny eller gammal källa) eller om källan skrevs i samtid med händelsen och därmed innehåller mer deltagande observationer och detaljer.

För att applicera detta till vår studie så kommer arbetet baseras på information vi fått från revisorsinspektionen. Revisorsinspektionen arbetar på uppdrag av regeringen och de disciplinärenden de beslutar kring publiceras som praxis på deras hemsida. Detta anser vi därför vara en väldigt tillförlitlig och äkta källa. För att få mer information kring samtliga ärenden så har en vänlig medarbetare på revisorsinspektionen sammanställt en lista på ärendenummer, namn på revisor, certifierings år, sanktion och revisionsbyrå till oss. Denna lista är sammanställd enligt våra önskemål om information och tidsspann, och sedan mejlade direkt till oss. Den mänskliga faktorn kan här ha orsakat fel men i alla ärenden vi läst så har de beslutade sanktionerna och de pronomen som använts i dem överensstämmt med den sammanställda listan. Detta gör att vi ganska tryggt kan förlita oss på att också övrig information som står med på listan är äkta och sanningsenlig. Det som också stärker tillförlitligheten i denna källa är att det är en primärkälla, det är aktuella ärenden som publicerats de senaste 6 åren och ärendena är skrivna i samtid med att besluten fattats.

Vidare har vi i detta arbete främst använt oss av artiklar vi funnit genom databaser som Umeå universitet tillhandahåller sina studenter. De sökord vi använt oss utav har varit: *Audit failure*, *Audit quality*, *Auditor judgement*, *Auditor + Gender*, *Audit + Experience* och *Auditfirm*. Vi har valt att i största möjliga mån använda oss av vetenskapliga artiklar som har märkningen "peer reviewed" vilket betyder att artiklarna genomgått en kvalitetsgranskning av experter inom området innan de publicerats, då detta styrker källans äkthet. Vi har även i så stor utsträckning som möjligt refererat till primärkällan då vi refererat till vetenskapliga artiklar och försökt att främst använda oss av nyligt publicerade artiklar.

De flesta böcker vi valt att använda har tidigare ingått som kurslitteratur för studenter vid civilekonomprogrammet vid Umeå universitet. Vi förlitar oss på universitetets goda kunskaper kring detta och anser att informationen från böckerna är tillförlitlig.

Utöver dessa källor har vi använt oss av några andra källor såsom hemsidor och tidningsartiklar. Det är oftast myndigheter och branschorganisationers hemsidor vi refererat till och då i syfte att förklara hur de arbetar. De tar ingen vinning på att uppge felaktig information kring detta och informationen borde därför vara trovärdig och äkta. De tidningsartiklar vi valt att använda oss utav kommer från välkända utgivare såsom Sveriges Radio och Svenska Dagbladet. Informationen vi använt därifrån är endast för att visa på revisionsmisslyckanden som blivit mediala och omtalade, de stödjer inga avgörande delar av arbetet som skulle kunna kräva mer tillförlitlighet.

5. Praktisk metod

I kapitel fem kommer vi att förklara det urval vi tänker använda oss av i denna studie och hur vi planerar att behandla eventuellt bortfall. Vi förklarar vidare hur datainsamlingen ska ske samt hur kodning av materialet kommer att utföras. En förstudie har utförts och presenteras under kapitlets senare del. Till sist förklarar vi hur datamaterialet kommer att analyseras och kategoriseras.

5.1 Urval

För att i en undersökning kunna uttala sig om en hel population så krävs det ett tillräckligt stort urval för att möjliggöra detta. Vi kommer i våra kvantitativa tester och vår kvalitativa undersökning att kunna använda oss utav ett totalurval, alltså hela populationen, något som kommer minska risken för ett snedvridet urval och öka studiens tillförlitlighet (Mäklarsamfundet, u.å.). För att kunna uttala sig om en hel population så är ett totalurval alltid det mest optimala att använda sig av men något som kan vara svårt att praktiskt och ekonomiskt genomföra i många undersökningar. Detta är därmed en styrka med vår studie. Vi är dock som tidigare nämnt begränsade till den information revisorsinspektionens dataprogram klarar av att lämna ut och kommer behöva begränsa vårt urval till ett bestämt antal år. Till vår kvantitativa del så ska vi därför använda oss av data på aktiva revisorer idag som fått sin certifiering mellan år 2005 och år 2022. Vi vill då ta reda på om revisorns könstillhörighet eller vilken typ av byrå hen arbetar på har något samband med om revisorn fått en sanktion och anser att informationen från dessa 18 år kommer kunna ge oss ett tillförlitligt svar på dessa frågor.

I vår kvalitativa del av studien kommer vi läsa disciplinärenden, som resulterat i en disciplinär åtgärd, och försöka finna orsakerna till de misstag revisorer begått. Till denna del kommer vi att läsa alla beslutade disciplinärenden mellan år 2017 och år 2022, totalt 210 stycken. Studiens urval finns presenterade i *tabell 2*.

Tabell 2 - Urval

	Urvalsmetod	År	Totalt
Kvantitativ del	Totalurval	2005-2022	3379 revisorer
Kvalitativ del	Totalurval	2017-2022	210 st diciplinärenden

5.2 Bortfall

För att vi ska kunna genomföra tester på vår kvalitativa del av studien så måste vi ha fullständig information kring varje enskilt disciplinärende. Det betyder att vi måste ha

tillgång till ärendenummer, revisorns kön, certifieringsår, vilken byrå revisorn arbetade på vid sanktionstillfället och vilken typ av sanktion ärendet ledde till. Ärendet måste också finnas publicerat och tillgängligt för oss att läsa på revisorsinspektionens hemsida. Saknas någon utav dessa delar så kan vi inte använda oss utav det i undersökningen då det skulle kunna leda till missvisande slutsats. Ärenden utan fullständig information kommer därför plockas bort och räknas som bortfall. Det blev totalt 16 ärenden av 210 stycken som utgjorde bortfall för åren 2017 - 2022.

Till det första testet i den kvantitativa delen av studien behöver vi en lista över godkända och certifierade revisorer i Sverige samt en lista över de publicerade ärendena genom ärendenummer och tillhörande revisors namn, kön och arbetsgivare. Genom att matcha dessa listor fick vi data över alla revisorer mellan åren 2005 - 2022 som fått en sanktion och deras könstillhörighet och arbetsgivare. Av dessa bortföll 477 av 3379 revisorer där relevant information saknades för att kunna utföra testerna. Revisorsinspektionen kunde inte heller hjälpa oss vidare i ärendet.

För det andra testet i den kvantitativa delen, som ska svara på vår andra forskningsfråga, utgår vi från samma data som i den kvalitativa delen. Detta gäller data mellan åren 2017-2022. Se *tabell 3*.

Tabell 3 - Antal bortfall

Del av studie	Urval	Antal	Bortfall	Kvar
Kvantitativ del	Alla revisorer som tagit sin certifiering år 2005-2022	3379	477	2902
Kvalitativ del	Alla disciplinärenden mellan år 2017-2022	210	16	194

5.3 Studiens genomförande

Den kvantitativa delen i denna undersökning genomförs i två delar. En första del där en större mängd data används, då könstillhörighet och revisionsbyrå testas mot sannolikheten att en revisor får en sanktion. En andra del där en mindre mängd data används då de mest vanligt förekommande revisionsmisstagen som lett till disciplinär åtgärd jämförs mot revisorns könstillhörighet, revisorns arbetsgivare samt erfarenhet hos revisorn.

För att samla in den data som vi behöver kontaktas revisorsinspektionen. Själva disciplinärendena där revisionsmisstagen kan utläsas finns offentligt publicerade på revisorsinspektionens hemsida. Därav behövs ingen kontakt med revisorsinspektionen för att få tillgång till disciplinärendena. Den information som inte finns med i dessa publicerade disciplinärenden är könstillhörighet på revisorn, arbetsplats vid ärendetidpunkten samt datum då revisorn tog sitt revisorscertifikat, även kallat revisorsexamen. För att kunna genomföra våra undersökningar behöver vi tillgång till nämnda material och det är detta som leder till kontakt med revisorsinspektionen. På mail, i olika excel-filer, får vi denna data skickad till oss. Där kan utläsas vilket disciplinärende som är kopplat till ett namn på revisorn, arbetsplats samt datum när revisorn fick sin revisorexamen. I ett annat excelark skickades uppgifter på alla auktoriserade revisorer, deras namn och arbetsplats. Informationen från revisorsinspektionen, i form av ovan nämnda listor, uppges från densamme vara fullständiga.

5.3.1 Genomförande av kvantitativ del

Den första delen av den kvantitativa undersökningen handlar om, som tidigare beskrivits, att testa sannolikheten att en revisor får en sanktion i jämförelse med könstillhörighet på revisorn och vilken byrå revisorn arbetar på. Testen förväntas svara på den första forskningsfrågan. Datamaterialet för denna del innehåller information om alla auktoriserade revisorer i Sverige som fick sin revisorsexamen mellan åren 2005 och 2022 samt alla revisorer som varit föremål för en disciplinåtgärd under dessa år. En sammanställning av denna data gjordes, där den revisor som fått en sanktion kunde lokaliseras på listan över alla auktoriserade revisorer i Sverige. I datamaterialet ingick också information om den aktuella revisorns namn samt arbetsplats. I listan över de revisorer som varit föremål för disciplinåtgärder ingick information om den arbetsgivare revisorn hade vid tillfället då disciplinärendet upprättades. I listan över alla auktoriserade revisorer ingick information om den arbetsgivare revisorn hade vid tillfället då listan framtogs av revisorsinspektionen, vilket var i februari 2023. När denna data sammanställs och en revisor visar sig varit föremål för en disciplinåtgärd används revisorns arbetsgivare vid ärendetillfället, för att få fram det rätta resultatet. För de revisorer som aldrig varit föremål för ett disciplinärende används den nuvarande arbetsgivaren. I den andra delen av denna kvantitativa undersökning testas även faktorn erfarenhet mot sannolikheten att begå en viss typ av revisionsmisstag. Med erfarenhet menas hur länge en revisor haft sin revisors-certifiering. Anledningen att erfarenhet inte testas som en variabel i denna första och större del handlar om att tester innehållande faktorn "erfarenhet" skulle bli mer komplicerade och behöva stor tidsåtgång. Eftersom de tester vi kommer utföra enbart kan genomföras innehållande revisorer som fått sin revisorsexamen mellan åren 2005 och 2022, både vad gäller de som varit föremål för en disciplinåtgärd och inte, blir alltså de revisorer med längre erfarenhet än 17 år inte representerade i testresultatet. Detta är en andra anledning till att faktorn "erfarenhet" inte kommer testas i den större kvantitativa undersökningen. Däremot förväntas att en revisors erfarenhet och sannolikheten att få en sanktion ändå kommer beröras i resultatet av den kvalitativa delen.

I den andra kvantitativa delen testas sannolikheten att genomföra någon av de mest vanligt förekommande revisionsmisstagen som leder till sanktion, i jämförelse med revisorns erfarenhet, könstillhörighet och revisionsbyrå revisorn arbetar på. Datamaterial för denna del innehåller disciplinärenden med tillhörande information om aktuell revisor. Disciplinärendena gäller från och med år 2017 till och med år 2022 och är 210 stycken. De olika typerna av de mest vanligt förekommande revisionsmisstagen gällande dessa ärenden tas fram genom manuell läsning av alla ärenden efterföljt av en analysering som leder till en kategorisering. Har revisorn i det aktuella ärendet begått flera fristående revisionmisstag som passar in under olika kategorier förekommer då samma revisor på två eller fler ställen i det bearbetade datamaterialet. För de statistiska tester som sedan kommer genomföras behövs en viss mängd ärenden för varje kategori av revisionsmisstag. Antalet ärenden i en kategori för att dessa tester ska bli tillförlitliga är bestämda till minst 30 stycken efter konsultation med sakkunnig i området. Detta leder till att statistiska tester kan genomföras på fyra olika kategorier vilka är "formella fel", "brister i granskning", "felaktigt yttrande" och "underlåtit att..". För fullständig lista över de vanligaste revisionsmisstagen och hur ofta de förekommit i de ärenden vi

läst, se *tabell 8*. Beskrivning och analyser av dessa kategorier samt de övriga kategorierna kommer beskrivas i den kvalitativa delen.

5.3.1.1 Logistisk regressionsmodell

Den statistiska analysmetoden som ska användas vid den kvantitativa undersökningen måste anpassas efter typen av datamaterial och till vad som ska besvaras (Bjerling & Ohlsson, 2010). För att kunna genomföra de tester som ämnas svara på de två första forskningsfrågorna samt bekräfta eller dementera hypoteserna kommer logistiska regressioner att användas. Anledningen till vårt val av regressionsmodell baseras på att liknande studier, som exempelvis De Fuentes & Porcuna (2019, s. 284-285), använt sig av denna regressionsmodell i sina studier. De Fuentes & Porcuna använde modellen för att ta reda på om bland annat klientstorleken eller byråstorlek hade något samband med revisionsmisslyckanden. Skillnaden mot vanliga regressioner är att den beroende variabeln, alltså den som ska förklaras, presenteras som ett odds. Med ett odds menas en sannolikhet (Bjerling & Ohlsson, 2010). Vid en logistisk regression är alltså den beroende variabeln inte oändlig eller kan anta en mängd olika värden, som vid till exempel en linjär regression, där linjen representerar oändliga alternativ som den beroende variabeln kan ta utifrån regressionen. I fall där den beroende variabeln istället är icke-numrerisk eller på annat sätt inte kan anta värden mellan alternativen passar en logistisk regression att använda. Ett exempel på en sådan beroende variabel kan vara antingen "död" eller "levande", det finns inga alternativ däremellan (Denis, 2020, s. 226). Den beroende variabeln kodas i två kategorier, 1 och 0, för att få fram en sannolikhet, ett odds, för att något av dessa två scenarion ska hända. Beroende på vilken av händelserna vi vill studera får de en viss kod. Den händelse som vi är intresserade av att studera, sannolikheten för att den inträffar, får koden 1. (Bjerling & Ohlsson, 2010, s. 6). Sannolikheten i en logistisk regression uttrycks således genom odds. Om 95 revisorer av 100 stycken inte fått en sanktion blir sannolikheten att inte begå en sanktion $0,95/(1-0,95)$, vilket ger odds för att inte få en sanktion på 1/19. Som synes är oddset beskrivet som hela siffror vilket betyder att de inte är mätbara i en fortlöpande skala, som vid linjära regressioner. För att åstadkomma detta, så att sannolikheten blir mätbar på en fortlöpande skala, logaritmeras oddset och blir då tillräckligt linjär. Formeln för detta blir med tidigare exempel $\ln(\text{odds}) = \ln(0,95/(1-0,95))$. Om $0,95 = p$ ger det ekvationen $\ln(p/(1-p))$, vilken kallas logit och alltså är ett omvandlat odds. För att göra resultaten begripliga behöver de sedan "avlogaritmeras" via en exponentialfunktion och det "avlogaritmerade" oddset blir då en sannolikhet (Denis, 2020, s. 234-235).

De oberoende variablerna är de faktorer som förväntas förklara den beroende variabeln. I en logistisk regressionsmodell presenteras oftast den beroende variabeln som Y och de oberoende variablerna som X (Bjerling & Ohlsson, 2010, s. 4). Precis på samma sätt som för den beroende variabeln kan alltså de oberoende variablerna i en logistisk regression vara icke-numerära eller av annan orsak behöva kodas till binära faktorer, som 1 och 0 (Denis, 2020, s. 230).

Regressionsmodellen presenteras närmare i inledande delen av kapitel 6.

De logistiska regressionsanalyserna görs i Excel. Genom gratis nedladdning av speciella verktyg till Excel genomförs testerna på ett tillfredsställande sätt och informativa resultat presenteras. För att ta reda på testernas signifikansnivå och förklaringsgrad kommer vi även behöva använda oss av statistikprogrammet SPSS.

5.3.1.2 Kodning av data

I det testet som genomfördes där sannolikheten för en sanktion jämfördes med revisorns könstillhörighet och revisorns arbetsgivare kodades den beroende variabeln till 1 = sanktionerad revisor samt 0 = ej sanktionerad revisor. Den ena oberoende variabeln, könstillhörighet hos revisorn, kodades till 1 = kvinna och 0 = man. Genom denna kodning blir det i analysen alltså sannolikheten för att en kvinna ska få en sanktion, i jämförelse med en man. Vad gäller revisionsbyråerna har vi valt att dela upp dessa i tre kategorier, små byråer, medelstora byråer och stora byråer. I kategorin stora byråer räknar vi in de fyra största byråerna: PwC, EY, KPMG och Deloitte. Till mellanstora byråer räknar vi: BDO, Grant Thornton, RSM Tenon, Smith & Williamson, Baker Tilly, Moore Stephens och Mazars. Och i kategorin små byråer räknar vi in alla de revisionsbyråer som inte finns nämnda i de andra två kategorierna. Hela datamaterialet förekom i tre grupper varav det i varje grupp blev kodat en 1:a för den byråstorlek gruppen gällde. När testerna körs utesluts en grupp i taget, på detta sätt testas de medtagna grupperna i jämförelse mot den uteslutna gruppen.

När det sedan kommer till regressionsanalysen av de olika revisionsmisslyckandena och sannolikheten att begå något av dessa i jämförelse med revisorns könstillhörighet, revisorns arbetsgivare samt revisorns erfarenhet var kodningen av de två förstnämnda oberoende variablerna desamma som vid de tidigare testen. 1 = kvinna, 0 = man förblir likadant i dessa tester. Byråstorlekarna indelas på samma sätt som tidigare vilket är små, medelstora och stora byråer. Revisorernas erfarenhet delas upp i tre grupper inför regressionsanalysen. Kort erfarenhet för 1-10 år, medellång erfarenhet för 11-20 år och lång erfarenhet för 21 år och uppåt. På ett likadant sätt som vid de tidigare analyserna utesluts en grupp från de två senare oberoende variablerna i tur och ordning. Därav blir det tre regressionsanalyser per kategori av revisionsmisstag. I denna regressionsanalys finns fyra beroende variabler som presenterats tidigare, vilka är "formella fel", "brister i granskning", "felaktigt yttrande" samt "Underlåtit att..". För varje beroende variabel genomförs alltså tre regressionsanalyser. Den beroende variabeln som analyseras får vid tillfället koden 1, vilket medför att de andra kategorierna då får koden 0.

5.3.2 Genomförande av kvalitativ del

Den kvalitativa delen genomförs genom att studera alla disciplinärenden mellan 2017-2022 och försöka kategorisera dessa efter typ av revisionsmisstag som ligger bakom de disciplinära åtgärderna. I den kvalitativa delen kommer även eventuella mönster att studeras i dessa kategorier. Alla ärenden kommer att kategoriseras och närmare analyseras. Detta görs genom att varje ärenden läses igenom och utvärderas utefter vilket misstag som revisorn i fråga begått. När denna process genomförts för alla ärenden i urvalet kan de ordnas i kategorier och studeras ytterligare när mönster ska letas och eventuella slutsatser dras. Empirin från den kvalitativa delen kommer sedan analyseras mer grundligt utifrån de mönster som förhoppningsvis hittas.

5.3.2.1 Förstudie till kvalitativ del

För att se om vår tänkta studie var genomförbar så inledde vi arbetet med att göra en förstudie. Vi läste då 20 slumpmässigt valda disciplinärenden var, så totalt 40 stycken. Ärendena kom från olika år och ledde fram till olika sanktioner. Vi läste dem helt förutsättningslöst på var sin hand och skrev ner korta anteckningar kring det vi ansåg vara mest väsentligt. När vi var klara så sammanställde vi dessa anteckningar i ett gemensamt dokument och ganska snart började vi se några återkommande kommentarer såsom bristande dokumentation, otillräcklig granskning och sena skattebetalningar. Vi insåg då att ärendena, precis som vi hoppats, borde gå ganska bra att dela in i kategorier. Vi hade nu även lärt oss disciplinärendenas uppbyggnad och vi verkade båda två utläsa dem på ungefär samma sätt eftersom att våra gemensamt lästa ärenden gick att kategorisera. Detta var en viktig förutsättning i vårt kommande arbete eftersom det innebar att vi inte behövde läsa alla ärenden båda två utan vi skulle kunna dela upp dessa 210 ärenden mellan oss och läsa hälften var men ändå vara trygga med att det inte skulle komma att påverka resultatet. Granskningen och kategoriseringen av dessa ärenden varierar i tidsåtgång men vi inser under arbetet med vår förstudie att vi kommer behöva lägga ungefär 160 timmar på att läsa och kategorisera samtliga ärenden.

Det har sällan varit något problem att kategorisera de ärenden vi läst. De ärenden som inte passat in i någon av de första sju kategorierna har placerats in under kategorin "Övrigt". Diskussioner har dock uppkommit ett fåtal tillfällen mellan oss då samma misstag tycks passa in under flera kategorier. Detta gäller i samtliga fall misstag där revisorn underlåtit att göra vissa handlingar som yrkesrollen kräver. Under kategorin "Underlåtit att" har vi placerat ärenden där revisorn underlåtit att exempelvis påtala för företagsledningen att ytterligare upplysningar kring bolagets förmåga till fortsatt drift måste tas in i årsredovisningen eller då revisorn underlåtit att i revisionsberättelsen anmärka på att styrelsen inte fullgjort bolagets bokföringsskyldighet. Men i ett fåtal ärenden, som exempelvis i ärenden 2021-0003, har vi stött på denna förklaring av det misstag som revisorn begått:

*"...A-son har också **underlåtit att** i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen anmäla att revisionsuppdraget hade upphört i förtid."*

Från disciplinärende nr: 2021-0003

Aktiebolagslagen kap.9 §23 1 stycket (SFS 2005:551) säger att "*En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Han eller hon skall lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse.*" Vi tolkar det som att det är ett formellt fel som revisorn underlåtit att göra. I dessa fall har vi placerat ärendet under kategorin "formella fel" istället för "underlåtit att" även fast revisorsinspektionens beskrivning av misstaget innehåller orden underlåtit att. Detta har hänt på ett fåtal ärenden och är förhoppningsvis inget som kommer påverka studien och dess resultat.

5.3.2.2 Kategoriserings- och analysmetod

Vi började som sagt att läsa disciplinärendena helt förutsättningslöst och ganska snabbt så började sju kategorier av revisionsmisstag att framtonas. Det var: *Brister vid granskning, handlingar revisorn hade underlåtit att göra, brister i revisions*

dokumentationen, oberoende/jävsituationer, formella fel, felaktiga yttranden gällande omställningsstöd och sena skattebetalningar. Revisorerna hade givetvis ibland begått misstag som ej kunde placeras under dessa kategorier och därför skapades en åttonde kategori som fick namnet "övrigt". I *tabell 4* går det att se exempel på vad som kan stå i disciplinärendena och hur vi valt att kategoriserat dem. Tabellen visar utdrag från disciplinärendena som lett till disciplinåtgärd och hur den kategoriserats för att få en förståelse för hur arbetet genomförts kring detta.

Tabell 4 - Kategorisering av disciplinärenden.

Ärende-beskrivning	Kategori
Nr: 2018-0456 "A-son har i två fall inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna bedöma om närståendetransaktioner var kommersiellt betingade eller utgjorde förbjudna lån."	Bristande granskning
Nr: 2018-1143 "Han har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att säkerställa att dokumentationen korrekt återspeglade de bedömningar han gjorde och de slutsatser han drog efter genomförd granskning."	Bristande dokumentation
Nr: 2018-1035 "Han har innehåft revisionsuppdraget i strid med bestämmelserna om byråjäv i aktiebolagslagen Han har äventyrat sitt oberoende i uppdraget genom en transaktion med bolaget på osedvanliga villkor."	Oberoende/Jäv
Nr: 2018-1035 "Han har underlåtit att påtala för företagsledningen att ytterligare upplysningar kring bolagets förmåga till fortsatt drift måste tas in i årsredovisningen."	Underlåtit att
Nr: 2021-0619 "Enligt 8 § förordningen om omställningsstöd för maj till juli 2020 får omställningsstöd i vissa fall beviljas endast om företaget har lämnat ett skriftligt, undertecknat yttrande från en revisor. Eftersom det belopp som A-son uttalade sig om i revisorsyttrandet innefattade kostnader som inte utgjorde fasta kostnader i förordningens mening, var revisorsyttrandet felaktigt."	Felaktigt yttrande (gällande omställningsstöd)
Nr: 2017-0070 "I ett fall är det skriftliga uttalandet från företagsledningen till bolagets revisor är daterat i tiden efter det att A-son avgav sin revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret."	Formella fel
Nr: 2022-0855 "A-son har vid flera tillfällen underlåtit att betala skatter och avgifter i rätt tid för bolagets räkning."	Sena skattebetalningar
Nr: 2021-1795 "Av 3 och 6 §§ revisorsförordningen framgår att en revisor ska genomgå fortbildning i syfte att behålla de kunskaper och den förmåga att tillämpa kunskaperna som krävs för att utföra lagstadgad revision. Av utredningen framgår att A-son under den aktuella perioden genomgick endast 32 timmar verifierbar fortbildning. Han har uppgett att det var av hälsoskäl som han inte uppfyllde kravet på 100 timmar."	Övrigt

Som en effekt av corona-pandemin så beslutade regeringen år 2020 att börja betala ut omställningsstöd till företagare (regeringskansliet, 2022), men de som valde att ansöka

om detta stöd var tvungna att uppfylla vissa kriterier. Företagens ansökan skulle vara styrkt av ett revisorsyttrande som bekräftade företagets ekonomiska ställning. Detta var alltså ett nytt arbetsmoment för samtliga svenska revisorer, att styrka uppgifterna som lämnats i dessa ansökningar. När vi läser disciplinärenden från 2017 och framåt ser vi snabbt ett ökat antal erinransbeslut under år 2020 och 2021. Ökningen av disciplinärenden verkar främst bero på felaktiga revisorsyttranden gällande omställningsstöd, så det verkar som att denna nya arbetsuppgift varit svår att lösa för många revisorer. Vi tycker det är intressant att det går att se en så tydlig förändring i antalet sanktioner bara på grund av ett nytt arbetsmoment. Vår förhoppning med denna studie är att kunna se fler sådana här revisionsmisstag som utmärker sig och som kan ge ytterligare information kring områden där revisioner brister i sin kvalitet.

Ett beslutat ärende hos revisorsinspektionen kan ta upp flera punkter där revisorn misslyckats i sitt yrkesutövande. Det kan gälla misstag begåtts i arbetet gällande flera olika klienter samt under en längre tid. Det betyder att ett ärende där en revisor blir föremål för en utredning kan handla om dennes samlade misstag och att en bedömning görs utifrån en samlad bedömning. Revisorn kanske dels gjort en otillräcklig granskning av en klients lager och samtidigt hamnat i en jäv-situation då hen handlat varor av en annan klient till oförklarligt stor rabatt. Sådana ärenden har vi då valt att ta upp under två eller fler olika kategorier i vår studie. Alla uppgifter kring ärendet, såsom kön, byrå och erfarenhet, kommer då tas upp flera gånger och påverka den slutliga statistiken. Har exempelvis en kvinnlig revisor på en big 4-byrå med 14 års erfarenhet utfört fyra olika revisionsmisstag så kommer hennes ärende finnas representerat under fyra olika kategorier och öka sannolikheten för att dessa variabler har ett samband med revisionsmisslyckanden. Detta kommer inte påverka utfallet av den delen av studien, då det är själva revisionsmisslyckandena som undersöks och faktorerna bakom. Det är inte antalet revisorer som begår vissa typer av revisionsmisstag som undersöks eller liknande, där antalet revisorer blir en betydande faktor.

I den kvalitativa delen kommer samtliga kategorier av revisionsmisstag att analyseras. Det är sju stycken kategorier av revisionsmisstag och ytterligare en kategori som kallas "Övrigt". När dessa kategorier av revisionsmisstag analyseras föregås det av att vi läst alla disciplinärenden mellan åren 2017-2022, vilket är urvalet för den kvalitativa delen. Genom detta ska orsakerna bakom revisionsmisstagen tas fram och presenteras. Genom tidigare forskning och teorier finner vi några troliga orsaker bakom revisionsmisstag eller låg revisionskvalitet. Genom dessa teorier utgår vi sedan med vår analys av de olika kategorierna av revisionsmisstag och försöker avgöra om de går att applicera mot denna studies resultat. Analysarbetet genomförs alltså kategori per kategori av revisionsmisstag och sammanfattas sedan för en överskådlig bild där de huvudsakliga orsakerna presenteras.

6. Empiri av kvantitativ del

I studiens sjätte kapitel kommer vi presentera testresultaten från våra kvantitativa tester. Vi kommer inledningsvis kontrollera ifall det förekommer någon multikollinearitet innan vi sedan presenterar vår regressionsmodell och slutligen våra testresultat. Första delen av testresultaten kommer visa om det finns något samband mellan kön och byrå och sannolikheten att få en sanktion och testresultatets andra del kommer visa ifall det finns något samband mellan kön, byrå och erfarenhet och sannolikheten att begå en viss typ av revisionsmisstag.

6.1 Multikollinearitet

Ifall det finns ett starkt linjärt samband mellan två eller fler variabler i en regressionsmodell så uppstår multikollinearitet. Genom att utföra korrelationsmatriser med samtliga variabler vi kommer att använda oss av i våra tester så får vi reda på ifall multikollinearitet förekommer.

Ifall korrelationen understiger 0,8 så kan samtliga variabler användas i testerna (Shrestha, 2020, s. 40). Korrelationsmatriserna finns presenterad i *Tabell 5* och den visar ingen korrelation över 0,8.

Tabell 5 - Korrelationsmatriser

	Sanktionerad	Man / Kvinna	Små byråer	Mellanstora byråer	Stora Byråer
Sanktionerad	1				
Man / Kvinna	-0,055255483	1			
Små byråer	0,145787957	-0,079116014	1		
Mellanstora byråer	0,047382479	-0,011454581	-0,196416604	1	
Stora byråer	-0,144883415	0,070205399	-0,645241564	-0,619386244	1

	Kvinna:	Små	Mellan	Stora	Låg 0-10	Mellan 11	Lång 21 +	Brister G.	Formella F.	Underlåtit	Fel. Yttr.
Kvinna:	1										
Små	-0,0916	1									
Mellan	-0,01283	-0,71873	1								
Stora	0,1453	-0,58006	-0,14946	1							
Låg 0-10	0,085423	-0,11437	0,025834	0,132374	1						
Mellan 11-20	0,188691	-0,18467	0,1466	0,090864	-0,28271	1					
Lång 21 +	-0,2342	0,25282	-0,15084	-0,18282	-0,51501	-0,67661	1				
Brister i Granskning	-0,0168	0,025337	-0,03945	0,010186	-0,07402	0,032056	0,028175	1			
Formella fel	0,059341	-0,04002	0,099519	-0,05968	0,046036	-0,11642	0,068694	-0,29157	1		
Underlåtit att	-0,01463	0,01752	0,025332	-0,05459	0,004462	0,026064	-0,02672	-0,24058	-0,1568405	1	
Felaktigt yttrande	0,1453	-0,12251	0,004821	0,16857	0,073677	0,166497	-0,20535	-0,23226	-0,1514208	-0,12494	1

6.2 Testresultat - sannolikheten för en sanktion

Det första testet som utförs ska förhoppningsvis ge oss ett svar på studiens första forskningsfråga, om kön eller byrå har något samband med sannolikheten att en revisor fått en sanktion. De hypoteser vi tidigare utformat för att få svar på denna forskningsfråga är följande:

H1: Sannolikheten för en sanktion är mindre ju större revisionsbyrå revisorn arbetar på.

H2: Sannolikheten för en sanktion är högre för manliga revisorer jämfört med kvinnliga revisorer.

Urvalet vi använt oss av för att försöka besvara denna fråga består av alla aktiva revisorer i Sverige som tagit sin certifiering mellan åren 2005 och 2022. Listan vi mottog från revisorsinspektionen innehöll 3379 revisorer. 477 av dessa blev klassade som bortfall eftersom de saknade fullständiga uppgifter om revisorns namn, certifieringsår och arbetsgivare, som vi behövde för att genomföra våra tester. Detta resulterade i att urvalet vid testtillfället bestod av 2902 revisorer. Under åren 2005 till 2022 har 74 stycken disciplinära sanktioner delats ut till revisorerna i denna urvalsgrupp. Var revisorerna arbetade, hur könsfördelningen såg ut samt hur fördelningen av sanktioner mellan både byråer och kön såg ut går att läsa i *tabell 6*.

Tabell 6 - Revisorer som tagit certifiering 2005-2022 samt disciplinära åtgärder som tilldelats dessa.

Antal revisorer:	2902	Antal disciplinärenden:	74
Fördelningen mellan byråerna:		Fördelningen mellan byråerna:	
Stora byråer	1950	Stora byråer	18
Mellanstora byråer	459	Mellanstora byråer	20
Små byråer	492	Små byråer	36
Fördelning mellan könen:		Fördelning mellan könen:	
Män	1559	Män	56
Kvinnor	1340	Kvinnor	18

Som tidigare presenterats har datan analyserats med hjälp av logistiska regressioner. När ett test gjorts utifrån en viss regressionsmodell presenteras olika värden och koefficienter för de olika oberoende variablerna. De olika oberoende variablerna i våra statistiska tester är positiva koefficienter för en oberoende variabel innebär ett positivt samband mellan den och den beroende variabeln. En signifikansnivå presenteras också för varje oberoende variabel i förhållande till den beroende variabeln och hypoteserna kan då antingen förkastas eller visa sig vara uppfyllda. Detta betyder att det går att utläsa hur sambandet mellan en oberoende, signifikant variabel förhåller sig till den beroende variabeln (Bjerling & Ohlsson, 2010). Nedan följer den regressionsmodell vi kommer använda oss av.

Regressionsmodell:

$$Y = \beta_0 + \beta_{Kvinna} + \beta_{Små\ revisionsbolag} + \beta_{Mellanstora\ revisionsbolag} + \varepsilon$$

β_0 = Modellens intercept

β_{Kvinna} = Kvinna/Man

ε = Error

$\beta_{Stora\ revisionsbolag}$ = Big4

$\beta_{Mellanstora\ revisionsbolag}$ = "Mid Tier"

$\beta_{Små\ revisionsbolag}$ = Övriga byråer

Vi kommer nu att testa revisorer som fått en disciplinär sanktion mot de revisorer som inte fått det och våra förklarande variabler i detta test är ifall revisorn är en kvinna eller om revisorn arbetar på en liten-, mellanstor- eller stor revisionsbyrå. Testet utförs tre gånger och vid varje test utesluts en av revisionsbyrå-variablerna. Det är den variabel

som utesluts i varje test som de andra variablerna kommer att jämföras mot. Resultatet från testet går att läsa i *tabell 7*.

Tabell 7 - Testresultat: Sannolikheten för en sanktion

	Koefficient	P-värde		
Kvinna	-0,655	0,013		
Små revisionsbolag	2,162	<0,001	Modellens signifikansnivå	<0,001
Mellanstora revisionsbolag	1,556	<0,001	Förklaringsgrad	11,9%

	Koefficient	P-värde		
Kvinna	-0,662	0,012		
Små revisionsbolag	0,678	0,021	Modellens signifikansnivå	<0,001
Stora revisionsbolag	-1,398	<0,001	Förklaringsgrad	11,1%

	Koefficient	P-värde		
Kvinna	0,670	0,011		
Mellanstora revisionsbolag	-0,512	0,021	Modellens signifikansnivå	<0,001
Stora revisionsbolag	-2,018	<0,001	Förklaringsgrad	10,8%

Antal observationer:	2901
-----------------------------	------

Resultatet visar att alla variabler förutom en är signifikanta på en 5% signifikansnivå och säger oss att:

- Kvinnliga revisorer har en lägre sannolikhet än manliga att få en disciplinär sanktion.
- Revisorer som arbetar på en liten revisionsbyrå har större sannolikhet att få en sanktion jämfört med de som arbetar på en mellanstor eller stor revisionsbyrå.
- Revisorer som arbetar på en mellanstor byrå har större sannolikhet att få en sanktion jämfört med de som arbetar på en stor byrå.
- Revisorer som arbetar på en stor byrå har lägre sannolikhet att få en disciplinär sanktion jämfört med revisorer som arbetar på små- och mellanstora byråer.

Detta resultat bekräftar vår första hypotes att sannolikheten för att få en sanktion är mindre ju större revisionsbyrå revisorn arbetar på. Även vår andra hypotes, att sannolikheten för en sanktion är högre för manliga revisorer jämfört med kvinnliga revisorer, bekräftas av detta testresultat. Mer detaljerade testresultat går att finna i *Bilaga 1*.

6.3 Testresultat - sannolikheten att begå en viss typ av misstag

Regressionsmodell:

$$Y = \beta_0 + \beta_{\text{Kvinna}} + \beta_{\text{små revisionsbolag}} + \beta_{\text{mellanstora revisionsbolag}} + \beta_{\text{kort erfarenhet}} + \beta_{\text{mellanlång erfarenhet}}$$

β_0 = Modellens intercept		β_{Kvinna}	= Kvinna/Man
$\beta_{\text{Lång erfarenhet}}$	= 21+ år	$\beta_{\text{Stora revisionsbolag}}$	= Big4
$\beta_{\text{Mellanlång erfarenhet}}$	= 11-20 år	$\beta_{\text{Mellanstora revisionsbolag}}$	= "Mid Tier"
$\beta_{\text{Kort erfarenhet}}$	= 0-10 år	$\beta_{\text{Små revisionsbolag}}$	= Övriga byråer
ε	= Error		

Då vi läst och kategoriserat alla disciplinärenden som revisorsinspektionen utfärdat mellan år 2017 och 2022 så var det fyra typer av revisionsmisstag som var mest vanligt förekommande, bortsett från kategorin "övrigt". Det var "brister i granskning", "formella fel", "felaktigt yttrande gällande omställningsstöd" och saker som revisorn "underlåtit att göra". Antal ärenden som placerats i varje kategori går att utläsa i *tabell 8*. Kategorierna kommer att beskrivas mer ingående i studiens kvalitativa del.

Tabell 8 - Antal revisionsmisstag i varje kategori

Revisionsmisstag:	Antal:
Brister i granskning	91
Formella fel	47
Underlåtit att	34
Felaktigt yttrande	32
Oberoende/Jäv	21
Brister i dokumentation	11
Sena skattebetalningar	9
Övrigt	50

Denna information behöver vi för att kunna gå vidare och försöka besvara studiens andra forskningsfråga:

Finns det något samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att begå någon av de mest vanliga revisionsmisstagen som leder till sanktion?

Vi vet nu vilka de fyra mest vanliga revisionsmisstagen är och kommer därför utföra fyra tester för att se om det finns något samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten för att revisorn ska brista i sin granskning, utföra något formellt fel, göra ett felaktigt yttrande gällande omställningsstöd eller underlåta att göra något som är av vikt för revisionsarbetet. Variablerna som kommer användas till dessa tester är om revisorn är en kvinna, om revisorn arbetar på en liten-, mellanstor- eller stor revisionsbyrå samt om revisorn har 0-10-, 11-20- eller 21-99 års erfarenhet av yrket.

Testresultaten kommer att presenteras nedan. För mer detaljerade resultat, se *Bilaga 2*.

6.2.1 Sannolikheten att begå brister vid granskning

I detta test vill vi ta reda på om det finns något samband mellan revisorns erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att revisorn brister i sin granskning. Testet utförs tre gånger och den jämförande variabeln byts ut vid varje testtillfälle. Precis som vid första testet så utesluts den jämförande variabeln då testerna genomförs. I detta test var ingen av variablerna signifikanta, varken på 5% eller 10% signifikansnivå. Regressionsmodellen hade en signifikansnivå på 0,810 och var därmed inte heller signifikant. Det finns därmed inget samband mellan revisorns erfarenhet, kön och revisionsbyrå den arbetar på och sannolikheten att brista i sin granskning. Resultatet går att läsa i *bilaga 2*.

6.2.2 Sannolikheten att begå ett formellt fel

I detta första test vill vi ta reda på om det finns något samband mellan revisorns erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att revisorn begår ett formellt fel. Testresultatet går att läsa i *tabell 9*.

Tabell 9 - Testresultat: Samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att begå ett formellt fel.

	Koefficient	P-värde
Kvinna	0,741	0,087
Liten revisionsbyrå	0,579	0,392
Mellanstor revisionsbyrå	1,388	0,060
0-10 års erfarenhet	0,001	0,999
11-20 års erfarenhet	-1,105	0,022

	Koefficient	P-värde
Kvinna	0,741	0,087
Liten revisionsbyrå	-0,809	0,052
Stor revisionsbyrå	-1,388	0,059
0-10 års erfarenhet	1,106	0,044
21+ års erfarenhet	1,105	0,022

	Koefficient	P-värde
Kvinna	0,741	0,087
Mellanstor revisionsbyrå	0,809	0,052
Stor revisionsbyrå	-0,579	0,392
11-20 års erfarenhet	-1,106	0,044
21+ års erfarenhet	-0,001	0,999

Antal observationer	288
Modellernas signifikansnivå	0,045
Förklaringsgrad	6,6%

Resultatet visar att ett par variabler är signifikanta på en 5% signifikansnivå och detta säger oss att:

- Revisorer med 11-20 års erfarenhet har en lägre sannolikhet att begå ett formellt fel som leder till sanktion jämfört med revisorer som arbetat kortare eller längre tid.

På en signifikansnivå på 10% så säger detta test också att:

- Sannolikheten är högre för kvinnor att begå formella fel jämfört med män.
- Sannolikheten att begå ett formellt fel är större för revisorer som arbetar på en mellanstor byrå jämfört med de som arbetar på små eller stora byråer.

I denna kategori kan vi därmed se ett samband mellan erfarenhet, kön och byrå och sannolikheten att begå ett formellt fel.

6.2.3 Sannolikheten att underlåta att

I det tredje testet vill vi ta reda på om det finns något samband mellan revisorns erfarenhet, kön eller revisionsbyrån hen arbetar på och sannolikheten att hen kommer underlåta att göra något som är av vikt för revisionsarbetet. I detta test var ingen av variablerna signifikanta, varken på 5% eller 10% signifikansnivå. Regressionsmodellen hade en signifikansnivå på 0,914 och var därmed inte heller signifikant. Det finns därmed inget samband mellan revisorns erfarenhet, kön och revisionsbyrån denne arbetar på och sannolikheten att revisorn kommer underlåta att göra något som är av vikt för revisionsarbetet. Resultatet går att läsa i *bilaga 2*.

6.2.4 Sannolikheten att begå felaktigt yttrande

Detta fjärde och sista test utförs precis som det tidigare men denna gång så testar vi mot kategorin “felaktigt yttrande gällande omställningsstöd”. Vi vill alltså ta reda på om det finns något samband mellan erfarenhet, kön och byrå och sannolikheten att revisorn gör ett felaktigt yttrande gällande sin klients behov av omställningsstöd. Resultatet går att läsa i *tabell 10*.

Tabell 10 - Testresultat: Samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att revisorn gör ett felaktigt yttrande.

	Koefficient	P-värde
Kvinna	0,583	0,193
Små revisionsbyråer	-0,926	0,067
Mellanstora revisionsbyråer	-0,908	0,163
0-10 års erfarenhet	0,976	0,080
11-20 års erfarenhet	1,288	0,008

	Koefficient	P-värde
Kvinna	0,583	0,193
Små revisionsbyråer	-0,017	0,975
Stora revisionsbyråer	0,908	0,162
0-10 års erfarenhet	-0,312	0,529
21+ års erfarenhet	-1,289	0,008

	Koefficient	P-värde
Kvinna	0,583	0,193
Mellanstorarevisionsbyråer	0,017	0,975
Stora revisionsbyråer	0,926	0,067
11-20 års erfarenhet	0,312	0,529
21+ års erfarenhet	-0,976	0,080

Antal observationer	288
Modellernas signifikansnivå	0,003
Förklaringsgrad	12,3%

I detta test så var en variabel signifikant på en 5% signifikansnivå och det säger oss att:

- Revisorer med 11-20 års erfarenhet har större sannolikhet att göra ett felaktigt yttrande gällande omställningsstöd än revisorer med längre erfarenhet.

På en 10% signifikansnivå visar detta resultat även att:

- Revisorer med 0-10 års erfarenhet har större sannolikhet att göra ett felaktigt yttrande gällande omställningsstöd än revisorer med längre erfarenhet än 21 år.
- Sannolikheter att göra ett felaktigt yttrande är högre om revisorn arbetar på en stor byrå än om denne arbetar på en liten byrå.

I denna kategori kan vi därmed se ett samband mellan erfarenhet, kön och byrå och sannolikheten att begå ett felaktigt yttrande gällande omställningsstöd.

7. Analys av kvantitativa testresultat

I detta kapitel kommer de studiens kvantitativa testresultaten att analyseras och kopplas ihop med studiens inledande teorier. Studiens två första forskningsfrågor kommer i detta kapitel att besvaras.

7.1 Byråstorlek

Studiens syfte är att ta reda på om det finns något samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå revisorn arbetar på och sannolikheten för att revisorn kommer få en disciplinär sanktion. Den första hypotesen som vi testade för att försöka besvara denna fråga var ifall:

H1: Sannolikheten för en sanktion är mindre ju större revisionsbyrå revisorn arbetar på.

I enlighet med flera andra studier om revisionskvalitet (De Fuentes & Porcina, 2019 och Choi et al., 2017) så visar våra tester att revisorer på big 4-byråerna har lägre sannolikhet att bli tilldelade en sanktion än vad revisorer på mindre revisionsbyråer har. Revisionskvaliteten på Deloitte, PwC, KPMG eller EY kan därför antas vara hög eftersom att deras revisorer sällan gör misstag som leder till disciplinära sanktioner. Detta är något som undersökts i många länder och under en lång tid, och svaret verkar alltid vara det samma.

När det kommer till de mellanstora revisionsbyråerna, Grant Thornton, BDO, RSM Tenon, Smith & Williamson, Baker Tilly, Moore Stephens och Mazars, så kan vi se att de har en större sannolikhet än de stora byråerna att begå misstag som leder till disciplinär sanktion. De har samtidigt en lägre sannolikhet att bli tilldelade en sanktion än vad revisorer på de små byråerna har. Vilket gör att vi kan behålla vår hypotes och bekräfta att sannolikheten för en sanktion är mindre ju större revisionsbyrå revisorn arbetar på.

Det visar att den tidigare svenska studien (Sundgren & Svanström, 2013), som utfördes för 10 år sedan, fortfarande ger en bra bild av den svenska revisionskvaliteten och hur den varierar mellan storleken byråerna. I deras studie så kunde de se en högre revisionskvalitet hos Deloitte, PwC, EY, KPMG, Grant Thornton och BDO jämfört med mindre byråer. Vårt resultat visar att hela "Mid tier"-gruppen utmärker sig jämfört med de små byråerna. Detta är något som skiljer vårt resultat från Sundgren & Svanström (2013).

Anledningarna till att färre sanktioner tilldelas revisorer som arbetar på de stora och mellanstora revisionsbyråerna kan vara många. Men kanske ligger det något i det som De Fuentes & Porcina (2019, s.282) skriver, att de ekonomiska möjligheterna att använda sig utav robusta utbildningsprogram och införa standardiserade revisionsmetoder leder till ökad kvalitet och minskar möjligheterna att begå misstag. Sundgren & Svanström (2013, s. 52) beskriver i sin studie att revisionskvalitet hos byråer som inte tillhör de sex största, Big 4 samt BDO och Grant Thornton, har ett positivt samband med storleken på byrån. Det innebär att mindre byråer behöver ha en

bra intern expertis och samlad kompetens för att uppnå god revisionskvalitet. Detta kan bli en svår uppgift för de små byråerna då bra intern expertis och samlad kompetens kräver resurser som de små kanske inte har. I och med en bra intern expertis kommer troligtvis också sådant som intern granskning och uppföljning av disciplinärenden att fungera bättre, något som vi anser är väldigt viktiga faktorer för att uppnå hög revisionskvalitet. Chang & Luo (2017, s. 490) vill i sin studie belysa vikten av bra rutiner vid internkontrollsystem hos revisionsbyråerna för att undvika revisionsmisslyckanden. Brister i internkontrollen ökar risken för revisionsbrister. De rekommenderar revisionsbyråer att årligen utvärdera hur långt de mänskliga resurserna räcker och utifrån det ta sig an så många klienter som resurserna klarar av. Sundgren & Svanström (2021, s. 9) skriver att Big 4- byråer tar större ekonomisk skada av det dåliga rykte som sanktionerna medför. Vidare kan analyseras över hur mycket de små byråerna har att förlora på dåligt rykte än vad de stora byråerna har. För en liten revisionsbyrå tycks ryktet vara extra viktigt då det kan vara avgörande för byråns fortlevnad. Ryktet torde försämrats för en revisionsbyrå i och med att en eventuell låg revisionskvalitet blir känd.

Många kulturella och nationella skillnader kan göra testresultat svåra att applicera på andra länder, därav vår initiala nyfikenhet att utföra denna studie i Sverige. Vårt testresultat över svenska revisorer och revisionsbyråer verkar dock väl överensstämma med tidigare nämnda studier från Spanien, Korea och Nya Zeeland.

7.2 Revisorns könstillhörighet

För att besvara den andra delen av forskningsfrågan så utformades studiens andra hypotes som skulle svara på ifall:

H2: Sannolikheten för en sanktion är högre för manliga revisorer jämfört med kvinnliga revisorer.

Teorierna och tidigare testresultaten kring denna fråga är många. Hossein et al. (2016) kom fram till att revisionskvaliteten håller en högre nivå när arbetet utförs av en manlig revisor jämfört med en kvinnlig. Sun et al. (2011) fann däremot inga skillnader alls mellan kvinnor och mäns revisionskvalitet. Sedan finns det studier såsom de utförda av Mnif & Cherif (2021) och Hardies et al. (2016) som visar på högre revisionskvalitet hos kvinnor än hos män. Utfallet från våra tester säger oss att manliga revisorer har en större sannolikhet att bli tilldelad en disciplinär sanktion jämfört med kvinnliga revisorer. Om man ser på den högre sannolikheten att få disciplinära åtgärder som ett bevis på låg revisionskvalitet och den lägre sannolikheten att få disciplinära åtgärder som hög revisionskvalité så går våra testresultat i linje med de resultat som Mnif & Cherif (2021) och Hardies et al. (2016) fann. Kvinnliga revisorer håller i så fall en högre revisionskvalitet och detta minskar sannolikheten att få en disciplinär sanktion från revisorsinspektionen.

Anledningarna till att kvinnliga revisorer håller högre revisionskvalitet och sällan är föremål för disciplinärenden kan vara såsom Mnif & Cherif (2021) skriver, att många studier visar på att kvinnor exempelvis är mindre benägna att ta risker. Deras riskaverta beteende leder till bättre planering och fler tester, vilket i sin tur leder till större chans att upptäcka ifall klientbolaget ägnar sig åt vinstmanipulation (Mnif & Cherif, 2021, s. 1048). Kvinnor sägs också ha ett mer objektiva och etiska förhållningssätt till

revisionsarbetet och de bedömningar de gör än vad män har (Mnif & Cherif, 2021, s. 1048). Det kan också vara så att de kvinnor som vill ta sig upp i denna bransch, som länge varit så mansdominerad, möter större motstånd än sina manliga kollegor och måste därför försvara sin plats genom att arbeta hårdare och prestera bättre som en följd av detta (Mnif & Cherif, 2021, s. 1049). Sedan kan det givetvis finnas många andra anledningar. Vi kan spekulera kring anledningarna varför med det vi vet nu är att kvinnliga revisorer har en lägre sannolikhet än manliga att bli tilldelade en disciplinär sanktion av revisorsinspektionen.

7.3 Erfarenhet, kön och revisionsbyrå

Vi går nu vidare för att försöka besvara vår andra forskningsfråga som var:

Finns det något samband mellan erfarenhet, kön och revisionsbyrå och sannolikheten att begå någon av de mest vanliga revisionsmisstagen som leder till en disciplinär åtgärd?

Resultaten av regressionsanalyserna som gällde de mest vanligt förekommande revisionsmisstagen är ämnade att svara på den ovanstående forskningsfrågan. En presentation av resultatet är gjord och en vidare analys är nödvändig för att rätta ut svaret. Eftersom tidigare forskning och teori kring revisorers könstillhörighet, arbetsgivare och erfarenhet gäller i kontexten av hur revisionskvaliteten är för dessa grupper försöker vi här koppla detta till redan begångna misstag. Denna analys handlar om revisorer som redan begått ett misstag och där revisionskvaliteten faktiskt brustit. Det handlar alltså inte om ifall en revisor presterar hög eller låg kvalitet utifrån specifika faktorer utan denna analys handlar om typen av misstag som redan begåtts. Eftersom tidigare studier inte kan ge oss ett tydligt svar på denna fråga utgår vi trots allt från teorier om revisionskvalitet och revisionsmisstag i denna analys.

Det har genom den kvalitativa studien i detta arbete framkommit vilka kategorier av misstag som vanligen förekommer bland disciplinärendena publicerade hos revisorsinspektionen. Eftersom en logistisk regressionsanalys skulle genomföras behövde det vara visst många ärenden i de kategorier som skulle studeras, detta för att göra testerna trovärdiga. Minst 30 stycken ärenden behövdes i varje kategori vilket ledde till att de kategorier vi undersökte var "formella fel", "brister i granskning", "felaktigt yttrande" och "underlåtit att..". För komplett lista över de vanligaste revisionsmisstagen och hur ofta de förekommit i vår granskning, se *Tabell 8*. Genom denna kategorisering blir dessa fyra alltså de absolut mest vanligt förekomna revisionsmisstagen som leder till en disciplinär åtgärd för revisorer i Sverige mellan åren 2017-2022. I kapitel 8 kommer dessa kategorier att närmare studeras. Där beskrivs de närmare vad gäller kännetecken och skillnader dem emellan. Varför det blev just dessa fyra kategorier av revisionsmisstag som visade sig vara de vanligaste kan ha att göra med att många olika typer av revisionsmisstag faller under just dessa kategorier. I den sammanställning som FAR gjorde över disciplinärenden 2021 visade det sig att "otillräcklig granskning av intäkter och varulager" var det vanligaste revisionsmisstaget.. Vi ser här en mer specifik kategorisering än den som är gjord i detta arbete. "Formella fel" och "brister i granskning" är breda kategorier. "Felaktigt yttrande" däremot, handlar om ärenden kopplade till corona pandemin och är mer specifik. Trots detta blev det många ärenden i den kategorin och där är orsaken klar, coronapandemin var en händelse som påverkade vårt samhälle i väldigt stor grad, så

även revisorernas arbete. "Underlåtit att.." är även den en bred kategori som kan tangera med "brister i granskning" och att revisorn inte genomfört vad denne borde göra. Dessa kategorier kan i många fall ses som brister i själva grunden för revisionen.

Vi kommer nu presentera de revisionsmisstag vi testat var för sig och analysera de samband vi funnit mellan könstillhörighet, byrå, erfarenhet och respektive misstag.

7.3.1 Brister i Granskning

Brister i granskning innebär att revisorn helt enkelt inte granskat revisionsbevisen från klienten tillräckligt för att upptäcka fel som faktiskt förelåg. Det är kanske denna typ av misstag många tänker på när det kommer till disciplinärenden hos revisorsinspektionen. Resultatet visade ingen signifikans för någon av variablerna. Detta betyder att det inte finns ett samband mellan denna typ av misstag och en revisors könstillhörighet, arbetsgivare eller erfarenhet. Detta kan tyckas förvånande. Denna typ av misstag innebär att revisorn inte genomfört revisionsprocessen tillräckligt bra. Även om revisionsbevisen varit bristfälliga och misstaget berott på det, så är det ändå något en revisor i sådana fall ska notera och anmärka på i revisionsberättelsen. Anmärker revisorn i revisionsberättelsen att revisionsbevisen varit för undermåliga för en rättvis bedömning "köper denne sig fri".

Vad gäller könstillhörighet och denna typ av misstag blir det även en diskussion om revisionskvalitet vilket diskuterats tidigare i denna analys. Det finns heller inget samband mellan sannolikheten att begå denna typ av revisionsmisstag och att vara man eller kvinna.

Sundgren & Svanström (2013) beskriver i sin studie att mindre byråers revisorer i högre utsträckning var föremål för disciplinärenden och därmed uppvisade lägre revisionskvalitet. Författarna påpekar vikten av att de små byråerna behöver bejaka sin interna expertis och kompetens för att höja kvaliteten. Även här talar tidigare forskning alltså för att denna typ av misstag borde vara vanligare bland små byråer.

Teorin säger att erfarenhet hos en revisor kan leda till att denne börjar förlita sig på tidigare erfarenheter, dra sig till minnes, och därför inte tillräckligt noga undersöka de aktuella revisionsbevisen (Wedemeyer, 2010). Av denna anledning skulle ett resultat som säger att revisorer med medellång eller lång erfarenhet i större grad begår detta misstag vara att vänta. Däremot finns samtidigt forskning som talar för det motsatta, att revisorer med lång erfarenhet mindre sällan begår misstag (Ye et al., 2014 : Sonu et al., 2016). Kompetens är också en annan faktor som bör beaktas i detta avseende. Kompetens hör ihop med hur effektivt en revisor kan granska sitt material.

7.3.2 Formella fel

Formella fel innebär att revisorn på ett eller annat sätt gjort misstaget att omedvetet eller medvetet till exempel skrivit under en revisionsberättelse innan klientens årsredovisning undertecknades. Det kan alltså handla om enbart fel datum på ett dokument..

Signifikansnivån 10% ger oss dessutom ett positivt samband mellan sannolikheten att begå formella fel och att vara kvinna samt arbeta på en mellanstor byrå. Varför kvinnor i större grad begår denna typ av fel, om än på en nivå av lägre samband, är svårt att uttala

sig om. Inga tidigare studier säger något om detta vad gäller just denna typ av misstag. I tidigare studier påvisades dock högre revisionskvalitet när kvinnor utförde revisionerna än när män gjorde dem (Mnif & Cherif, 2021; Hardies et al. 2016). Generellt finns stöd i tidigare forskning för att kvinnor har högre kvalitet på sina revisioner men någon studie som granskar just detta revisionsmisstag, formella fel, det finns inte. Vi kan därför varken dementera eller bekräfta tidigare forskning utifrån ett specifikt revisionsmisstag och sannolikheten att begå det som kvinna eller man.

Vad gäller att revisorer på mellanstora byråer i större utsträckning begår detta fel är av samma anledning svårt att uttala sig om med en teoretisk bakgrund. En orsak kan vara en stor arbetsbelastning, större än i små byråer i kombination av något lägre resurser än i de största byråerna, för att klara belastningen. De Fuentes & Porcuna (2019, s.282) skriver, att de ekonomiska möjligheterna att använda sig utav robusta utbildningsprogram och införa standardiserade revisionsmetoder leder till ökad kvalitet och minskar möjligheterna att begå misstag i de stora revisionsbyråerna.

Resultatet visar att det med större sannolikhet, 5% signifikansnivå, begås denna typ av fel för revisorer med en medellång erfarenhet, 11-20 år. Forskning visar att längre erfarenhet hos en revisor kan få denne att förlita sig på tidigare kunskaper (Wedemeyer, 2010). Därför kan det betyda att revisorer som arbetat ett tag börjar slappna av vilket leder till att mycket av arbetet går på rutin. Denna kategori av misstag innehåller fel som en revisor bör vara medveten om är fel. Det blir därför lätt att dra slutsatsen att en revisor med medellång erfarenhet begår dessa misstag av rent slarv eller ignorans. Till exempel kan en revisor som tidigare skrivit under ett dokument vid fel tidpunkt göra det igen, av orsaker som underlättar arbetet, genom att spara in tid och så vidare

7.3.3 Felaktigt yttrande gällande omställningsstöd

Kategorin “felaktigt yttrande gällande omställningsstöd” är misstag starkt förknippade med svårigheterna som förekom under coronapandemin. En mer djupgående analys och diskussion om detta kommer i senare del av detta arbete. Att ansöka om anställningsstöd kan i korthet beskrivas som en lite krånglig process som dessutom var en ny företeelse i och med statens försök att hjälpa företagen överleva under en svår ekonomisk tid. Tidigare praxis i området fanns inte.

Sannolikheten att begå detta revisionsmisstag var inte högre eller lägre beroende på revisorns könstillhörighet. Sun et al. (2011) påpekar att det inte finns några skillnader när det kommer till revisionskvalitet i arbeten utförd av kvinnliga eller manliga revisorer. Här får denna teori en ståndpunkt.

Våra testresultat säger att denna typ av misstag i lägre grad begås av revisorer på små byråer är dock förvånande. Eftersom detta handlar om komplexa frågor kan tänkas att de löses med hjälp av mer resurser och kompetens vilket höjer revisionskvaliteten. Tidigare studier visar på att större byråer har en högre revisionskvalitet (Sundgren & Svanström, 2013, s. 52). Detta går inte i linje med resultatet vad gäller storleken på revisionsbyrå i detta fall. Eventuellt kan svaret på detta vara detsamma som vid erfarenhetsfaktorn, fast av en annan anledning. En revisor vid en liten byrå, som stöter ihop med en ny komplex uppgift, kanske i större grad studerar och analyserar uppgiften eftersom det inte finns någon annan revisor att fråga eller luta sig mot. I brist på expertis

och resurser förstår denna revisor att det kommer krävas en extra insats från denne och därmed blir uppgiften i högre grad väl genomförd.

Resultatet visar att revisorer med medellång erfarenhet i större grad begår detta misstag i jämförelse med revisorer som har lång erfarenhet. Detta med en signifikansnivå på 5%. Vidare syns att revisorer med låg erfarenhet med större sannolikhet, om än dock med 10% signifikansnivå, begår denna typ av misstag än de med längst erfarenhet. Slutsatsen av detta kan dras att revisorer med lägst erfarenhet med lägst sannolikhet begår denna typ av misstag. Kan detta återigen ha med kompetens och erfarenhet att göra vad gäller vanan att läsa riktlinjer och standarder. Revisorer med lägre erfarenhet kan ha en vana för att rådfråga och få hjälp av andra revisorer i svåra frågor. I detta fall fanns ingen att fråga då företeelsen var helt ny. Revisorer med längre erfarenhet har kanske en större vana för att lösa komplexa frågor på egen hand.

7.3.4 Underlåtit att

Den fjärde kategorin och en av beroendevariablarna i regressionsanalysen är sannolikheten att en revisor kommer underlåta att göra något som är av vikt för revisionsarbetet. Det kan handla om att till exempel inte informera styrelsen i en företagsledning att de begår brott när årsredovisningen upprättas för sent. Resultatet visar inget samband vad gäller sannolikhet att detta fel genomförs av en revisor beroende på könstillhörighet, arbetsgivare eller erfarenhet.

Vad gäller revisorns könstillhörighet fanns inget samband för att en revisor i någon större mån skulle begå denna typ av revisionsmisstag beroende på detta. Som nämnts tidigare finns forskning som tyder på att kvinnor och män är likvärdiga vad gäller revisionskvalitet (Sun et al. 2011) något som får tyngd även här.

Detta testresultat visade inte heller på något samband mellan storleken på byrån revisorn arbetar på och sannolikheten att revisorn skulle underlåta att vidta viktiga revisionsåtgärder. Så trots forskning som säger att revisorer på större byråer håller en högre revisionskvalitet jämfört med revisorer på små byråer (De Fuentes & Porcuna, 2019; Choi et al. 2017) samt våra egna tester som visade på att sannolikheten att bli tilldelade disciplinära åtgärder är högre på små byråer så finns det ingen tydlig skillnad mellan byråerna när det gäller att begå denna typ av misstag.

En tidigare studie visar att ju längre erfarenhet en revisor har ju mer etiskt förhållningssätt har denne (O'Leary & Stewart, 2007, s. 803). Detta skulle kunna tyda på att revisorer med kort erfarenhet med större sannolikhet begår denna typ av revisionsmisstag men inga sådana resultat framkommer av vår studie. Det finns inget samband mellan denna typ av revisionsmisstag och revisorns erfarenhet. Till skillnad från den teori vi utgår från så är detta resultat utifrån ett specifikt misstag, vilket blir svårt att applicera mot en given teori eller tidigare forskning. Det enda vi kan göra är att avläsa resultatet som säger att erfarenhet inte spelar någon roll i detta sammanhang.

7.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis har vi funnit att sannolikheten att bli tilldelad disciplinär åtgärd är större ju mindre byrå revisorn arbetar på. Vidare har män större sannolikhet än kvinnliga revisorer att bli tilldelad en disciplinär åtgärd. Vad gäller de vanligast

förekommande revisionsmisstagen gäller vid formella fel att vid en 5%-ig signifikansnivå har revisorer med 11-20 år erfarenhet en lägre sannolikhet att begå detta fel. Samma grupp har högre sannolikhet att begå felaktigt yttrande än övriga revisorer, även detta vid 5% signifikansnivå.

8. Empiri & analys av kvalitativ del

I detta kapitel så kommer resultatet av studiens kvalitativa del att presenteras. Resultatet baseras till stor del på våra egna tolkningar och kommer att vävas ihop med analys då gränsdragningen där emellan oftast är hårfin. Kapitlet inleds med övergripande resultat för alla disciplinärenden mellan år 2017-2022, sedan kommer de vanligaste revisionsmisstagen att presenteras och analyseras var för sig. Slutligen kommer de bakomliggande orsakerna till revisionsmisstagen att visas i en tydlig sammanställning.

8.1 Övergripande resultat

8.1.1 Statistik

Genom att läsa samtliga disciplinärenden som revisorsinspektionen utfärdat mellan åren 2017 och 2022 har vi kunnat skapa oss en bild av de revisionsmisstag som begås. Under dessa år har 210 utredningar lett till en disciplinära sanktioner men då 16 av dessa ärenden saknar fullständig information som vi behöver så kommer endast 194 av dessa ärenden ligga till grund för vår studie. Av de 16 ärenden som utgör studiens bortfall så kan vi utläsa att majoriteten av dem är ärenden där revisorsinspektionen beslutat att upphäva revisorernas certifiering. I *tabell 11* går det att läsa vilka och hur många sanktioner som delades ut under denna tidsperiod.

Tabell 11 - Beslutade sanktioner mellan år 2017 och 2022

Utdelade sanktioner	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Erinran	3	8	5	10	22	16
Varning	20	28	22	21	19	4
Varning + sanktionsavgift	0	1	3	2	2	1
Upphävd certifiering	0	0	3	2	2	0

I varje ärende som granskats i denna studie så har vi även dokumenterat om revisorn är en man eller kvinna, vilken byrå hen arbetar på, hur anmälan kom in till revisorsinspektionen samt hur länge revisorn haft sin certifiering.

Om vi ser till de 194 disciplinära sanktioner som delats ut de senaste 6 åren så har manliga revisorer blivit tilldelade 160 av dessa och kvinnliga revisorer 34 stycken. Vi kan se att män är fler när det gäller att få disciplinära åtgärder i just detta fall.

När vi ser till vilka revisionsbyråer som förekommer mest i dessa disciplinärenden så ser vi att små byråer förekommer i 129 av 194 ärenden, mellanstora byråer i 37 ärenden och big 4-byråerna i 28 ärenden.

8.1.2 Anmälare

Varje disciplinärende inleds med att förklara varför utredningen har öppnats. Ett ärende kan öppnas exempelvis för att revisorn inte klarat FAR:s kvalitetskontroll eller att

Skatteverket gjort en anmälan. Ungefär en tredjedel av de ärenden vi granskat har ingen närmare beskrivning om varför ärendet öppnats än att “Revisorsinspektionen har tagit del av information...” och vi tror att det i dessa fall är privatpersoner eller företag som inkommit med en anmälan. Ungefär tjugo procent av disciplinärendena gäller revisorer som ej klarat FAR:s kvalitetskontroll och lika många ärenden startade med att revisorsinspektionen mottog en anmälan från Skatteverket. Resterande ärenden har öppnats p.g.a. andra anledningarna såsom att revisorn inte klarat revisorsinspektionens riskbaserade tillsyn, anmälningar från ekobrottsmyndigheten eller ej godkända internkontroller.

8.1.3 Erfarenhet

Genom att dokumentera hur lång erfarenhet varje revisor hade vid sanktionstillfället så har det gett oss möjlighet att räkna ut hur många års erfarenhet revisorer i snitt har då de blir föremål för ett disciplinärende och tilldelade en sanktion. Snitt-erfarenheten i detta urval ligger på 21,1 år. Det är alltså revisorer med relativt lång erfarenhet som är mest vanligt förekommande i denna studie. Detta motsäger många tidigare studier som exempelvis den av Ye et al. (2014) som menar att längre erfarenhet av yrket och branschen resulterar i ökad kunskap och färre revisionsmisstag. Vår studie går istället i linje med Wedemeyer (2010) och hans teori om att revisorer med tiden kan bli för självsäkra och börja slarva i sitt yrkesutövande. Detta som ett resultat av att de förlitar sig för mycket på sin kunskap och erfarenhet. Det kan leda till att uttalanden görs rutinmässigt och utan tillräckliga revisionsbevis som grund.

8.1.4 Vanligaste revisionsmisstagen

Vi har, baserat på vår förstudie, valt att kategorisera de misstag som revisorerna begått i åtta olika kategorier. Vilka är följande: brister i dokumentation, brister i granskning, oberoende/jäv-situationer, formella fel, sena skatteinbetalningar, handlingar revisorn underlåtit att utföra, felaktiga yttranden gällande omställningsstöd och övriga revisionsmisstag. Genom att kategorisera samtliga ärenden så vet vi nu att brister i granskning är det vanligaste misstag som revisorer begår, detta följt av formella fel, underlåtit att och felaktigt yttrande. En sammanställning av de vanligaste misstagen finns presenterade i *tabell 8*. De fyra vanligaste misstagen har tidigare beskrivits i *kapitel 7* men i detta kapitel kommer en mer djupgående analys att göras.

Bristande granskning är, enligt vår studie, det vanligaste misstaget svenska revisorer gör och det är även det revisionsmisstag som flest amerikanska revisorer blir stämda för (Rajgopal et al. 2021). Även FAR har presenterat detta misstag som det mest vanligt förekommande. I övrigt skiljer sig vårt resultat en del från Rajgopal et al. (2021) och FAR (FAR 2023c) då de bland annat presenterar bristande planering och övervakning samt bristande förståelse av interna kontroller som de vanligaste misstagen, något som vi ej fann. Då vi jämför vårt resultat med Brännström & Hultqvist (2015) examensarbete från år 2015 så ser vi däremot flera likheter. De har precis oss studerat revisorsinspektionens disciplinärenden vilket gör att liknande kategorisering och namn på kategorier återfinns i våra båda arbeten. Bristande granskning var då och är fortfarande det mest vanligt förekommande misstaget som återfinns i disciplinärendena. Även fel som bristande dokumentation, formella fel och oberoende/jäv var vanliga redan då de skrev sitt arbete. Den största skillnaden vi kan se är att misstaget “underlåtit att” var mycket vanligare förr då det förekom i drygt 32% av alla ärenden (Brännström

& Hultqvist, 2015) jämfört med vår studie där det bara förekom i 34 av 210 ärenden. Det har alltså skett en klar förbättring inom det området de senaste åren.

8.2 Analys & Orsak

I detta delkapitel kommer analys och orsaker att presenteras för de olika kategorierna av revisionsmisslyckanden. Detta är resultatet av den kvalitativa undersökningen och analysen av detta. I denna kvalitativa del har åtta kategorier granskats, vilka är de mest vanligt förekommande under åren 2017 till 2022. Kategorierna presenteras var för sig i ordningsföljd av den mest vanligt förekommande revisionsmisstaget för att avslutas med en kategori som kallas Övrigt. I den sista kategorin samlas ärenden som inte hör in i någon annan kategori och som inte varit nog många till antalet för att bilda en egen kategori.

Varje kategori börjar med en kort presentation om statistisk fakta gällande ärendena. Därefter förklaras vad kategorin innebär, vilka typer av revisionsmisstag som förekommer i de aktuella ärendena. Utdrag ges från specifika ärenden för att exemplifiera typerna av misstag som förekommer. Analys av vad som presenteras från de olika ärendena men även analyser över revisionsmisslyckandena som grupp görs löpande men främst i den senare delen av delkapiteln. Avslutningsvis presenteras en sammanfattning över de funna orsakerna till det aktuella revisionsmisslyckandet, som ett avslutande stycke innan nästa kategori påbörjas.

8.2.1 Brister i granskning

I kategorin brister i granskning förekommer 91 ärenden. Av dessa 91 ärenden förekommer en kvinnlig revisor som föremål i ärendet i 14 av fallen. Detta är den största kategorin i vår undersökning av disciplinärenden. Brister i granskning kan handla om att revisionsarbetet inte planerats tillräckligt bra vilket leder till bristfällig riskbedömning. Det kan också vara tal om klara brister i själva granskningen, att otillräcklig bevisning samlats in för bedömningen som gjorts eller att felaktiga uttalanden gjorts trots bevisning som påvisar annat.

“Revisorsinspektionen konstaterar att ett antal redovisade belopp i årsredovisningen avviker från de belopp som A-son i sin dokumentation bedömde vara de korrekta.”

Från disciplinärende nr: 2018-0469

Brister i granskning kan leda till felaktiga revisionsberättelser där frågan om fortsatt drift av företaget, till exempel, kan vara felbedömt av revisorn. Detta kan leda till stora konsekvenser för både företaget men också andra intressenter. Långivare kan låna ut pengar i tron att företaget är stabilt när det i själva verket är en revisor som lämnat en ren revisionsberättelse på grund av bristande granskning. Revisionsberättelsen kanske istället skulle innehålla avgörande information eller uttalanden om fortsatt drift som skulle ändra uppfattning hos intressenter. I de flesta av de granskade ärendena förekommer brister i granskning inom flera områden i revisionsarbetet. Det kan handla om att en revisor missat väsentliga fel i de finansiella rapporterna men även saker som att en rättstvist som klienten varit föremål i inte upptäcks av revisorn. Nedan följer ett citat ur ett ärende där revisorn påstås ha brustit i sin granskning. Företagsledaren

betecknas som A. Revisorn har förklarat att han tycks ha fått tillförlitlig information och slutat sin granskning angående fakturorna vid denna punkt.

“Fakturor som företaget hade betalat till kinesiska leverantörer och agenter gicks igenom med A och han fick rimliga förklaringar.”

Från disciplinärende nr: 2018-0092

Här ser vi tydligt att en revisor litar på den information som presenteras och att denne nöjer sig med det. Granskningen av fakturorna i detta fall gick inte djupare än att revisorn “fick rimliga förklaringar” från företagsledaren. Wahib & Tan (2022) beskriver i sina studier att en revisor är en kritisk input i en revisionsprocess. Effektiviteten och kvaliteten på processen beror därför i hög grad på revisorns kunskap och kompetens. Som nämnts tidigare står ofta revisorer inför komplexa uppgifter där många olika faktorer spelar in. Kompetens och kunskap föreställer man sig som en av de absolut viktigaste. En social kompetens är också en stor fördel, när revisorn för dialog med företagsledare till exempel.

Även motivationen nämns som en faktor för hur väl en revisionsprocess utförs. Kadous & Zhou (2019, s. 124) beskriver att en motiverad revisor i högre grad tar till sig en bredare uppsättning information, bearbetar revisionsbevis på en djupare nivå och begär mer relevant information från klienten än vad andra revisorer gör. Lägg därtill att det även i denna kategori förekommer fler revisorer från små byråer än stora. Med tanke på vad som tidigare presenterats angående små byråers samlade kompetens och resurser kan bristen av detta kanske leda till omotiverade revisorer vilket i sin tur resulterar i ineffektiva revisionsprocesser innehållande granskningsbrister.

Vad gäller erfarenhet hos revisorer förekommer det endast 11 fall av de aktuella 91 med revisorer som har mindre erfarenhet än 10 år. Wedemeyer (2010) beskriver att när revisorer skaffat sig erfarenhet förlitar de sig mycket på tidigare erfarenheter och gör sina bedömningar utefter dem. Resultatet kan vara en bekräftelse på denna teori. Samtidigt nämner Center for Audit Quality att en viktig faktor som leder till bedömningsfel är revisorns tillit till klienten. Krasst beskriver CAQ det som att en revisor alltid ska bedöma information från till exempel företagsledningen som att den aldrig presenterats. Revisorn bör ta reda på den informationen på annat håll. Med detta sagt kan analyseras utifrån hur en erfaren revisor med tidigare sanningsenliga klienter får svårt att inte förlita sig på information som plötsligt inte stämmer. Blir revisorer som aldrig stött på problem, naiva och orädda? Kombinera det med att en revisor som innehar spetskompetens inom ett område, kan ha svårt att tro att något dåligt ska hända dem. De kan vara begränsade i sin rationalitet och svårt för att tänka sig att de skulle missa väsentliga fel (Bigus, 2016). I ärendena som granskats i denna studie framkommer inte huruvida den aktuella revisorn varit expert inom något speciellt område eller bransch. Utifrån teorin går enbart att spekulera i att så kan vara fallet här.

Enligt ISO 19011:2018, bör kompetens utvärderas genom att ta hänsyn till revisorns förmåga att använda sig av den utbildning och erfarenhet som denne fått före och genom sitt yrke. En kompetent revisor kanske inte är den som arbetat längst eller har flest utbildningstimmar i bagaget, utan det handlar om hur man använder sig av det man har med sig. Bland annat Hai et al. (2019, s.11) beskriver att revisorer med hög kompetens genomför revisioner med högre revisionskvalitet. Det blir tydligt i denna

kategori, där vi kan se ett stort antal revisorer med lång erfarenhet som ändå begått detta misstag. Erfarenhet går inte alltid att likställa med kompetens.

Till sist går det inte att komma ifrån att den klassiska stressen kan vara en faktor i detta. Under tidspress och hög arbetsbelastning minskar beteenden hos revisorn som håller uppe revisionskvaliteten (Amiruddin, 2019; Arifuddin et al. 2021). Revisionskvaliteten sjunker och benägenheten att begå revisionsmisstag ökar på grund av en lägre revisionsinsats per revision (Chang & Luo, 2017, s. 489). Under första delen av året är det så kallad högsäsong inom revisionsbranschen. Utifrån ärendena går det inte att veta exakt vid vilken tidpunkt revisionsmisstagen är begångna. Eftersom det till stor del handlar om brister i granskning av årsredovisningar och dess rapporter kan dock antas att misstaget begåtts under högsäsong. Resultatet och teori talar alltså för att även stress kan vara en bidragande orsak till denna kategoris disciplinärenden.

Orsak till brister i granskning är flera och kanske förekommer de i kombinationer med varandra i samma fall. Omotiverade revisorer är en möjlig förklaring, där insatsen därför blir bristande. Lång erfarenhet där revisorer sällan tidigare stött på problem eller är vana att kunna lita på den information som gett dem, vilket leder till fel i granskningen då informationen plötsligt är fel. Även kompetens är avgörande. Revisorer med spetskompetens är sällan oroliga för att något dåligt kommer att hända och kan missa väsentliga felaktigheter. Slutligen är också hög arbetsbelastning en sista orsak till brister i granskning.

8.2.2 Formella fel

I kategorin formella fel ingår 47 ärenden, vilket betyder att detta är en stor kategori. Av dessa 47 ärenden förekommer en kvinnlig revisor i 10 stycken av dem. Formella fel kan till exempel handla om att revisionsanteckningar inte innehåller datum när de skrevs, felaktigt utformade dokument och rapporter eller underskrifter vid fel tidpunkt. Det finns en hel del misstag som kan gå under formella fel. Ibland kan tyckas att en enkel felskrivning blir föremål för ett disciplinärende förefaller petigt, men som vid allt annat som rör revision så är alla detaljer, regler, standarder och principer av allra största vikt. Alltid. Det kan antas att det går att dra direkta paralleller mellan att genomföra en felfri revision utan formella fel och att bibehålla sin trovärdighet som revisor. Även, som nämnts tidigare, handlar det om revisionens förtroende mot samhället.

Vidare kan ses vid en granskning av dessa 47 ärenden att ett väldigt vanligt förekommande fel är att revisionsberättelsen är underskriven innan årsredovisningen var underskriven eller revisionsarbetet var helt avslutat. Enligt International Standard on Auditing (ISA) 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* ska en revisionsberättelse dateras tidigast det datum när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisorsuttalandet om årsredovisningen. Detta har att göra med att bolaget inte ska finna möjlighet att ändra något i årsredovisningen efter att en revisionsberättelse upprättats. Det märks i dessa ärenden att revisorsinspektionen kräver starka bevis för att årsredovisningen verkligen var undertecknad vid upprättandet av revisionsberättelsen. I ärende 2022-0605 blir slutsatsen att revisorn upprättat revisionsberättelsen tidigare än årsredovisningen var underskriven. Bakgrunden till slutsatsen ligger i att revisorsinspektionen anser att revisorns bevis för att tro att årsredovisningen var undertecknad inte var tillräcklig. Revisorn hade fått bekräftat muntligen från bolagets chefsjurist att årsredovisningen var undertecknad vilket denne tog som tillräckliga bevis och undertecknade därefter

revisionsberättelsen. Det blir i detta fall frågan om en revisor som får till sig information som denne tar för given. Wedemeyer (2010) beskriver till exempel att revisorer förlitar sig mycket på tidigare erfarenheter vilket kan vara en förklaring till att detta sker. Även CAQ beskriver att revisorer kan förlita sig på tidigare preferenser från tidigare erfarenheter. Har revisorn tidigare alltid kunnat förlita sig på klientens uppgifter, så kan det bli så även i dessa fall, utan att de följs upp med mer bevis. Kadous & Zhou (2019, s. 124) talar i sin studie om motivation och att en motiverad revisor bland annat granskar revisionsbevis på en djupare nivå och begär mer relevant information från klienten i sina bedömningar. Genom detta kan även motivationen vara en faktor som avgör ifall revisorn vidare kollar upp att informationen stämmer eller inte. Det borde inte bara gälla tidpunkten för underskriften av revisionsberättelsen utan även andra formella fel. Sviktar motivationen kanske formella fel lättare begås då arbetet troligen blir mer slentrianmässigt.

En ytterligare faktor vi vill ta med, även i denna analys, är stress. Som tidigare nämnts infinner sig en högsäsong för revisorer under våren där flera revisioner på kort tid måste färdigställas. Kan det vara så att en revisor, för att få avsluta en revision och få påbörja en annan på grund av tidspress, begär denna typ av formella fel? Hög arbetsbelastning och tidspress påverkar revisionskvaliteten och misstag begås lättare (Amiruddin, 2019; Arifuddin et. al. 2021). Saker som en revisor i vanliga fall gör för att hålla upp revisionskvaliteten minskar i stressade situationer. Chang & Luo (2017, s. 489) talar i sin studie om att vid tidspress minskar revisionsinsatsen per revision. Detta talar för att en revisor påverkas av stressen genom att inte vara lika noggrann som vanligt, kanske även vad gäller formaliteter. Finns det en tidspress som påverkar revisorn kanske denne väljer att, istället för att göra avkall på den vanliga granskningen av de finansiella rapporterna, däremot göra klart revisionsberättelsen lite innan i alla fall.

“A-son hade emellertid vid den tidpunkt då han skrev på revisionsberättelse ännu inte tagit del av styrelseledamöternas och den verkställande direktörens signaturer. Han saknade därmed fortfarande möjlighet att på egen hand säkerställa att samtliga ledamöter och verkställande direktören de facto hade undertecknat årsredovisningen.”

Från disciplinärende nr: 2022-0605.

I ärende 2022-0853 uttrycker revisorn till och med att anledningen till varför granskningen, alltså revisionsarbetet, fortsatte två veckor efter att årsredovisning och revisionsberättelse skrivits under, var på grund av tidspress. Vi får ett kort och koncist erkännande och en inblick i en revisors verklighet. Kanske blir det just genom denna kategori av revisionsmisstag som detaljerna blir som tydligast. Hur viktiga dessa små detaljer ändå är för helheten. Det blir också här som stressfaktorn också kan vara den tydligaste orsaken till felet som begås. Än om inte alla revisorer påverkas likadant av stress (Yan & Xie, 2016) så tycker vi att det just i dessa fall blir uppenbart att den faktiskt påverkar.

När kategoriseringen har gjorts har analysen angående formella fel ibland varit lite tvetydig. Eftersom det också finns en kategori som kallas “underlåtit att..” kan det ibland tänkas att ett misstag som tolkas som ett formellt fel kanske också kan ses som att revisorn underlåtit att genomföra något. Det kan till exempel handla om att en revisor inte nämnt i revisionsberättelsen att denne är förstagångsrevisor för bolaget, vilket ska nämnas om så är fallet. Det handlar om formella principer men något revisorn underlåtit att göra. Däremot blir bedömningen att dessa typer av misstag trots allt passar

bättre in under denna kategori då anledningen till själva disciplinärendet har med ett formellt krav att göra.

Orsakerna till att revisorer begår formella fel kan därmed vara att revisorn förlitar sig för mycket på tidigare erfarenheter och slarvar med att kontrollera att alla formella krav är uppfyllda då revisionsberättelsen signeras. Stress kan också vara en faktor som ökar risken för att denna typ av misstag begås.

8.2.3 Underlåtit att

Under denna kategori har vi placerat ärenden där revisorn underlåtit att vidta viktiga revisionsåtgärder som yrkesrollen kräver. 34 ärenden har placerats in under denna kategori. Det är fem kvinnliga revisorer i urvalsgruppen som begått denna typ av misstag, resterande 29 revisorer som "underlåtit något" är män. Av de 34 revisorer som begått denna typ av revisionsmisstag så arbetar 26 av dem på små revisionsbyråer, 6 stycken på mellanstora byråer och 2 av dem arbetar på en big-4 byrå. Ingen av de sanktioner som tilldelats dessa revisorer har grundats endast på detta misstag utan det har i samtliga fall varit en kombination med andra typer av misstag som lett fram till revisorsinspektionens val av disciplinär sanktion. I 27 av dessa 34 fall har revisorn blivit tilldelad en varning, i vissa fall även i kombination med en sanktionsavgift. 2 av dessa 34 revisorer har fått sin certifiering upphävd.

Handlingarna de underlåtit att utföra är av varierad art. För att ge en bättre bild av ärenden som placerats i denna kategori kommer här utdrag från några ärenden:

"...Han har underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på förbjudna lån."

Från disciplinärende nr: 2019-0628

"...Vidare har han i ett av bolagen underlåtit att agera på att det saknats uppgifter om väsentliga händelser i årsredovisningen."

Från disciplinärende nr: 2020-0844

"...Han har heller inte iakttagit den agerandeplikt som åligger en revisor vid misstanke om bokföringsbrott."

Från disciplinärende nr: 2019-0091

I en revision finns det många viktiga delar där revisorn måste agera korrekt. Exempelvis så måste en åklagare kontaktas ifall klientens årsredovisning upprättats för sent då det kan vara ett misstänkt bokföringsbrott. Efter att ha läst samtliga disciplinärenden mellan 2017-2022 kan vi dock konstatera att handlingar som revisorn underlåtit att göra är ett av de vanligaste misstagen som begås. Att revisorer upptäcker överträdelser men inte rapporterar dessa är ett tecken på låg revisionskvalitet. Något som kan påverkas av revisorns oberoendeställning gentemot sin klient (DeAngelo 1981, s. 186). Det kanske är det som händer i dessa situationer, att relationen till kunden blir så bra att revisorn inte klarar av att hålla sig helt oberoende och för att behålla den goda relationen så underlåter revisorn att agera på vissa överträdelser som upptäcks. På små byråer som arbetar med färre klienter så kan det möjligtvis vara så att det är svårare att skaffa nya kundkontakter än på större byråer. De ekonomiska möjligheterna att marknadsföra sig kan exempelvis vara en faktor som spelar in. De befintliga kundrelationerna kan därför bli ännu viktigare på små byråer, något som i sin tur kan göra det svårare för revisorerna att hålla sig oberoende. Detta kan vara anledningen till att 26 av 34 revisorer som begått detta fel de senaste åren arbetar på små byråer.

En orsak till att misstaget “underlåtit att” uppstår kan därför vara att revisorn inte klarat av att förhålla sig oberoende till klienten.

8.2.4 Felaktigt yttrande

I kategorin Felaktigt yttrande förekommer ärenden som vi uteslutande kan härröra till de svårigheter som bolag kom att stå inför på grund av covid-19. I och med att vi fann så många ärenden som gällde just det ekonomiska stöd som bolag kunde söka gällande de ekonomiska svårigheterna som kom med pandemin, blev det en helt egen kategori. Det blev 32 stycken. Denna kategori av ärenden anser vi är helt unika och inget som tidigare granskats eller undersökts, av den enkla anledningen att de tidigare inte existerade.

I och med coronapandemin som drabbade världen under framför allt år 2020 och 2021 framtofs av regeringen en förordning där bolag kunde beviljas ekonomiskt stöd från Skatteverket. Detta ekonomiska stöd kommer att kallas omställningsstöd och det går i dagsläget inte att ansöka om, utan omställningsstöd beviljas inte efter 30 juni 2022.

För att ett bolag skulle beviljas omställningsstöd skulle nettoomsättningen för stödperioden understiga 60 eller 70% beroende på under vilken period omställningsstödet söktes. Nedgången i företagets nettoomsättning skulle så gott som uteslutande bero på effekterna av covid-19. Utöver dessa kriterier fanns en mängd andra för att ett omställningsstöd skulle beviljas. Omställningsstöd får beviljas endast om ansökan inkommer tillsammans med ett skriftligt, undertecknat yttrande från en revisor. Kravet om att en revisor ska ha granskat bolagets räkenskaper och övrigt underlag gäller inte om omställningsstödet summa understiger 100 000 kronor. (Förordningen (2021:126) om ordinarie omställningsstöd).

I samtliga ärenden som revisorsinspektionen öppnade gällande “felaktigt yttrande” så var det Skatteverket som hade anmält revisorn.

Detta var alltså en ny förordning där ingen tidigare praxis fanns. Det är tydligt vid en granskning av ärendena i denna kategori att det till stor del handlar om misstag som rör att aktuell revisor inte behandlat denna typ av ansökning tidigare. Många av dessa ärenden handlar om hyreskostnader. Fasta kostnader, såsom hyreskostnader, utgör underlag för omställningsstöd men undantag gäller hyreskostnader ställda från ett moderbolag. Här finner vi att 11 av 32 ärenden handlar om att hyreskostnader till koncernbolag felaktigt medtagits i underlaget. I ärende 2021-1420 har revisorn som är föremål för utredningen angett följande:

“Det var fråga om en helt ny lagstiftning och det saknades praxis om hur bedömningar skulle göras. Det saknades även riktlinjer för revisionsarbetet. Hon studerade därför 2 SFS 2020:552 för mars-april 2020 och SFS 2020:838 för maj 2020. 2 3 lagstiftningen och dess förarbeten.”

Bara av den enkla anledningen att ett sådant specifikt område där revisionsmisstag begåtts kan bilda en hel kategori i denna undersökning tyder på att det finns vissa svårigheter i tolkningen av förordningen. Trots att medellängden av revisorernas erfarenhet i denna kategori är 16,3 år visar detta på att trots lång erfarenhet som revisor kan nya arbetsuppgifter där nya lagar ingår vara svåra att genomföra. Det kan vidare betyda att revisorer i viss mån stödjer sig mot tidigare praxis i olika ärenden eller frågor där lagar och förordningar kan vara svårtolkade eller krångliga. För i denna kategori

handlar det oftast inte om att revisorn helt missat en viktig del av bolagets finanser som en följd av otillräcklig granskning, till exempel. I dessa fall handlar det däremot mer ofta om att en tillräcklig granskning är utförd, men själva tolkningen av förordningen blir felaktig. De Fuentes & Porcina, (2019, s. 296) beskriver att revisorer kan bli påverkade att begå misstag genom påtryckning av klienten, särskilt när denne är i en ekonomisk kris. Detta kan således vara en anledning till att detta misstag begås.

Karacaer et al. (2009, s. 62) nämner i sina studier att professionella normer inom revision bör ha effekten av standardiserade beteenden. Av detta kan vi anse att revisorer i mångt och mycket arbetar utifrån hur de brukar göra tidigare eller hur branschen alltid gör och detta utifrån professionella normer. Detta påstående kan bekräftas i och med att denna kategori av ärenden existerar. Det finns inga utövande standardiserade beteenden kring hur revisorer tänker kring just omställningsstöd.

Att styrka ansökningar för omställningsstöd var ett nytt arbetsmoment som tillkom för revisorer år 2020 och det var många företag som ansökte om detta. Totalt inkom drygt 23 000 ansökningar till Skatteverket under perioden mars 2020 - februari 2022 (SvD,2020). Ifall arbetsbelastningen redan var hög så kan man förstå att dessa tusentals ansökningar utöver revisorernas vanliga arbetsuppgifter kan ha bidragit till en ökad stress. Och stress har ju visat sig kunna leda till en ökad risk för revisionsmisstag (Amiruddin, 2019). Orsakerna till varför revisorerna gjort felaktiga yttranden gällande omställningsstöd tror vi sammanfattningsvis kan bero på en avsaknad av erfarenhet inom detta ämne, påtryckningar från klienter samt stress.

8.2.5 Oberoende/Jäv

I denna kategori av disciplinärenden förekommer 21 stycken fall. Av dessa 21 ärenden är det i 2 av dem en kvinnlig revisor som begått detta misstag. Oberoendet för en revisor är en oerhört viktig faktor. 21 a § revisorslagen (SFS 2001:883) beskriver att en revisor ska inför varje uppdrag pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om det visar sig föreligga partiskhet eller icke självständighet måste revisorn avsäga sig uppdraget. Revisorn behöver dock inte avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Syftet med lagen är att revisorn inte bara för klienten utan även för omgivningen framstår som oberoende. I förarbetena till denna lag står att det skulle vara förödande för revisionens funktion i näringsliv och samhälle om omgivningen saknar tilltro till revisionen. Av detta kan vi förstå att oberoende är av oerhörd vikt och att det finns tydliga anledningar till varför revisorer blir föremål för disciplinärenden gällande detta.

Nedanstående citat kommer från ett ärende där en revisor reviderat en elitfotbollsklubb. En väldigt tydlig koppling uppdragar sig mellan revisorn och klubben. Det blir i detta fall väldigt uppenbart att detta handlar om en situation där oberoendet kan ifrågasättas.

”Revisionsföretaget var medlem i elitklubbens affärsnätverk med representation på nätverksträffar och vid elitklubbens årliga gala. Revisionsföretagets namn och webbadress stod upptaget under rubriken Partners på elitklubbens webbsida. Företaget hade också VIP-säsongskort och biljettpaket till elitklubbens matcher samt reklamskyltar på elitklubbens arena. A-son deltog också i en nätverksresa som

elitklubben arrangerade till en europaspelsmatch i Grekland. Han var även revisor i den dåvarande ordförandens privata bolag”

Från disciplinärende nr: 2020-1284

Revisorer är människor och inte en robot. Självklart kan en människa påverkas av sin omgivning och personerna den möter, kanske till och med utan att vara helt medveten om det själv. Att ett oberoende kan hotas omedvetet. En lång arbetsrelation mellan revisor och klient kanske kan påverka. Att en revisor helt plötsligt, oavsiktligen, börjar se till klientens bästa så till den grad att ett oberoende kan ifrågasättas. (De Fuentes & Porcina, 2019, s. 296) menar att en revisor kan påverkas av klientens påtryckningar, särskilt om denne har finansiella svårigheter, vilket leder till revisionsmisslyckanden genom oberoende. Kanske blir det lättare att detta sker om revisorn sedan innan har en personlig relation till sin klient och känt denne en längre tid? Detta motsägs dock av Geigher & Raghunandan (2002, s 75) som påstår i sin studie att en revisors uppdragslängd mot en klient inte påverkar revisionskvaliteten, där oberoende ingår.. Däremot kan det snarare vara så att en revisor påverkas mer av en ny klient, som man gärna vill vara till lags. Även en revisionsforskare vid namn Peter Öhman menar att ett långvarigt revisionsuppdrag är avgörande för att en revisor ska känna till företaget på ett sådant sätt att tillräckliga riskfaktorer kan utrönas. Lagen om revisorsrotation, menar Öhman, kan till och med ställa till problem vad gäller att upptäcka felaktigheter hos klienten (Öhman, 2022). Eftersom uppdragslängden mot klienten inte alltid framgår i ärendena blir det ett för tidskrävande att även studera det i denna studie. Det förblir alltså en spekulation i dessa fall. Däremot kan vi ana en lång och personlig relation mellan klient och revisor i fallet med fotbollsklubben.

Reviderade företag som är börsnoterade, företag av allmänt intresse men också andra typer av företag med personvald eller ansvarig revisor måste byta efter viss tid. Tiden är ofta sju år innan bolaget måste byta revisor (Aktiebolagslagen, SFS 2005:551). Detta är alltså för att förhindra att ett oberoende brister hos revisorn genom långvariga relationer. CAQ menar att hörnstenarna i revisionskvalitet ligger i oberoende, objektivitet och professionell skepticism. Dessa tre hörnstenar kommer leda revisorn till att göra korrekta bedömningar om de är väl inarbetade och används korrekt. Att oberoende är en oerhört viktig del i revisorns roll förstår vi genom att studera teorin. Det är inte heller en oerhört stor kategori i vår granskning vilket innebär att detta troligen är något som revisorer är nöga med, att upprätthålla sitt oberoende. År 2021 ingick inte oberoendet som en av de vanligaste revisionsmissstagen genom en granskning hos FAR (FAR, 2023c), vilket stärker denna hypotes.

Sedan finns också ärenden där revisorn anses varit i en jävsituation. Den som är jävig får helt enkelt inte vara revisor i bolaget vilket finns beskrivet i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (SFS 2005:551). Upptäcks jäv måste revisorn upphöra med sitt åtagande i det företag jävet gäller. Bland annat finns det något som kallas byråjäv. Detta uppstår då revisorn är verksam i samma byrå som den person/personer som yrkesmässigt biträder klienten vid dess grundbokföring. Till grundbokföring hör bland annat upprättande av årsredovisning.

“Kontrollanten noterade att A-son hade upprättat årsredovisningar för flera av sina revisionsklienter. I sin kommentar till detta uppgav A-son att biträde vid upprättande av årsredovisningar sedan länge är en naturlig del av en revisors arbete med småföretag..”

Revisorn som det handlar om i citatet ovan fick sin auktorisation upphävd. Revisorsinspektionen menar att en revisor absolut får vara rådgivare till sin klient i bokföringsfrågor men inte mer än så. Att bedriva jäv skadar oberoendet vilket betyder att revisorn åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vi ser här att jäv och oberoende är starkt sammankopplat. Analyserar vi detta vidare kan tänkas att denna typ av situation hade upptäckts vid interna kontroller på revisionsbyrån. Återigen ser vi vikten av goda rutiner för internkontroller och resultat av att de inte existerar sådana. Chang & Luo (2017, s. 490) beskriver hur viktigt det är med välarbetade interna kontroller för att förhindra revisionsmisslyckanden. En jävsituation kan anses som ett revisionsmisslyckande och därmed blir denna teori av vikt. För små byråer, där vi ser att detta händer, blir internkontroller extra viktiga men kanske också bortprioriterade om resurserna är knappa. Av de 21 ärendena är tre av dem gällande en revisor på en Big-4 byrå. I fyra ytterligare ärenden arbetar revisorn på en mellanstor revisionsbyrå.

Även erfarenheten kan ha betydelse i dessa fall. Ju längre erfarenhet en revisor har, ju mer etiskt korrekt agerar denne (O'Leary & Stewart, 2007, s. 803). Etik och moral kan sammankopplas med hur väl en revisor håller sitt oberoende gentemot sin klient.

Orsakerna till oberoende och jäv tror vi är blandade. Bland annat kan revisorer ställas inför etiska svåra frågor där erfarenhet kan spela roll. Tidigare forskning visar att erfarna revisorer agerar mer etiskt i svåra frågor. En sådan svår etisk fråga kan vara påtryckningar från en klient som kanske har finansiella svårigheter. Revisorn kan ge vika för sådana påtryckningar. Bristande interna kontroller kan också vara en orsak, då främst bland de mindre byråerna. Detta är en faktor som kan vara avgörande för om en revisor väljer att agera oberoende eller inte. Finns inget fungerande internt kontrollsystem minskar också risken att "bli upptäckt". Längden på revisionsuppdraget, som vi tyvärr inte kan avgöra i dessa ärenden, kan vara ytterligare en orsak. Uppdragslängden kan leda till oberoende.

8.2.6 Brister i dokumentation

I uppdelningen av kategorier vad gäller disciplinärenden blir det 11 stycken i kategorin "brister i dokumentation". Av dessa 11 är två kvinnor resten män. I samtliga ärenden, utom en, är det en revisor anställd vid en liten revisionsbyrå som är föremål i fallet. Det ärende som särskiljer sig angående detta gäller en revisor anställd av en byrå tillhörande de fyra största.

Brister i dokumentation kan beskrivas som att en revisor inte i tillräcklig grad har antecknat under revisionsprocessens gång. Det blir då vid granskningen som revisorsinspektionen sedan gör, svårt att följa arbetsgången revisorn haft. Det ska framgå av dokumentationen hur granskningen har planerats, vad som granskats, när det granskats, vad revisorn har iakttagit samt vilka slutsatser som dragits (24 § revisorslagen SFS 2001:883). Det ska vara tydligt vad en revisor grundar sina uttalanden eller slutsatser på. Det ska finnas dokumentation som styrker att en tillräcklig granskning är gjord i revisionsärendet. Att som revisor inte fullgöra sin dokumentationsskyldighet anses allvarligt eftersom det försvårar att granska och analysera arbetet i efterhand (24 § revisorslagen SFS 2001:883). Bestämmelser om dokumentation finns även i 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2)

om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 Dokumentation av revisionen. Under bristande dokumentation ingår även att det finns brister i själva revisionsberättelsen som en revisor lämnar efter en revision av ett bolag.

I ett ärende där revisorn misstänks för bristande dokumentation över granskningar, läggs bevisbördan på revisorn som får bevisa att tillräckliga granskningsåtgärder ändå utfördes trots att det inte dokumenterades. Själva bristen av dokumentation är dock redan uppenbar. Nedan återfinns ett utdrag ur ärenden 2021-1747 som faller in under denna kategori.

“Det finns dock inte någonting antecknat kring det närmare innehållet i dessa diskussioner och han har inte heller till Revisorsinspektionen lämnat några närmare uppgifter i denna del.”

Från disciplinärende nr: 2021-1747

Ärende 2021-1741 leder till en erinran. Även brister i granskning förekommer i detta ärende. Endast i två av de 11 fall som granskas i denna kategori utgör enbart brister i dokumentation underlag för disciplinåtgärd. I en av dessa två blir disciplinåtgärder en varning, i den andra en erinran. Det betyder alltså att det i de flesta fall förekommer fler misstag, inte enbart bristande dokumentation. Kanske kan det vara så att där andra brister förekommer, till exempel otillräcklig granskning, helt enkelt inte finns några granskningsåtgärder att dokumentera. Lite granskning, lite dokumentation. De hör ofta ihop. Självklart kan det även vara tvärtom, att tillräcklig granskning gjorts men det har inte dokumenterats och därför antas granskningen inte vara gjord. I båda fall bedöms det av revisorsinspektionen som otillräcklig dokumentation. I citatet nedan betecknas revisorn i granskningen för A-son.

“Det går inte att på grundval av A-sons dokumentation följa att det som hade överenskommit med uppdragsgivaren också var det som granskades och rapporterades.”

Från disciplinärende nr: 2020-1156

IAASB beskriver i sitt ramverk revisorns komplexa arbete och vad som spelar in i att arbetet utförs med kvalitet. Det finns flera olika faktorer som beskrivs. Det handlar om revisorn själv, revisionsbyrån, omständigheter kring arbetet och så vidare. Även revisionsberättelsen nämns, alltså hur väl resultatet av revisionen presenteras, vilken spelar in i hur god revisionskvaliteten är (IAASB, 2014. s.5-7). Tidigare forskning visar också att revisorer som arbetar på en liten byrå, en som inte ingår i de globalt största, med större sannolikhet blir föremål för disciplinärenden, de begår helt enkelt mer misstag. Orsaker beskrivs som att mindre byråer innehar mindre resurser och lägre expertis (Sundgren & Svanström, 2013, s. 52 ; Lennox & Li 2019, s. 1394 ; Kabir et al 2016.) Kan brister i dokumentationen vara en produkt av för lite resurser och för lite tid? En revisor som arbetar på en liten byrå får mindre hjälp och delar i revisionen blir lidande, såsom dokumentation. Av de 11 granskade disciplinärendena var det endast vid ett ärende som den aktuella revisorn arbetar på en stor byrå, KPMG. Alla andra revisorer i de övriga ärendena arbetade på små byråer, ingen på en mellanstor revisionsbyrå. Detta kan styrka vår tes med bakgrund av tidigare forskning.

Hög arbetsbelastning är också en aspekt att ta i beaktning även i denna kategori. Det har visat sig att hög arbetsbelastning resulterar i en mindre revisionsinsats per revision. Detta leder såklart till större risk för revisionsmisstag. (Chang & Luo, 2017, s. 489). Under högsäsongen inom revisionsbranschen är arbetsbelastningen hög. Avsätts mindre tid på varje revision under denna tid så kan dokumentationen kanske bli lidande. Detta i kombination med små byråers mindre resurser kan vara två faktorer som påverkar hur väl utförd dokumentationen blir.

Orsakerna till bristande dokumentation blir således för lite resurser, på grund av små revisionsbyråer, och en hög arbetsbelastning.

8.2.7 Sena skattebetalningar

I kategorin "sena skattebetalningar" placeras 9 stycken av de granskade ärendena. Av dessa 9 revisorer som utfört denna typ av revisionsmisstag så är 8 av dem män och 1 kvinna. I denna kategori finns bara små revisionsbolag representerade och detta av den naturliga orsaken att revisorer på större byråer inte själva är ansvariga för att skattebetalningar görs.

Revisorsinspektionen har i 8 av dessa ärenden beslutat att ge revisorn en varning, och till 6 utav dem även en sanktionsavgift. I det sista ärende så hade revisorn tidigare blivit dömd till en varning och en sanktionsavgift pga. bristfällig hantering av skatter och avgifter men efter detta inte bättrat sig. Detta ledde till att revisorn fick sin certifiering upphävd. Revisorsinspektionen gör denna bedömning baserat på 32§ i Revisorslagen (SFS 2001:883) som säger att:

“Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt eller om en revisor inte betalar en sådan avgift som avses i 39 §, ska auktorisationen eller godkännandet upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning ges.”

Detta är en kategori av misstag som innehåller få ärenden jämfört med andra kategorier. Anledningen till att vi ändå lägger dessa ärenden som en egen kategori är för att vi finner just dessa ärenden extra intressanta. Det blir genom dessa ärenden tydligt hur samhället ser på revision och personen bakom, nämligen revisorn. Just genom dessa ärenden ser vi att förtroendet för revisorn inte enbart ligger i själva revisionsarbetet utan även i de förehavanden som denne gör som ligger i anslutning till sitt arbete. Genom att ha egen revisionsbyrå kommer den också att bli föremål för granskningen som görs mot dig som revisor.

Det är tydligt att revisorsinspektionen ser på sena skattebetalningar som ett extra allvarligt misstag då det är den typ av misstag som oftast leder till att revisorn straffas med en varning i kombination med en sanktionsavgift. Sanktionsavgifterna storlek kan enligt 32b§ Revisorslagen (SFS 2001:883) fastställas till allt från fem tusen kronor upp till en miljon men i de ärenden vi granskat har avgiften legat på maximalt sextio tusen kronor.

Revisorer ska, enligt 9 kap. 34§ aktiebolagslagen (SFS 2005:551), göra en anmärkning i revisionsberättelsen om de funnit att klient-bolaget inte fullgjort sina skyldigheter att:

1. göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen,

3. lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen, eller

4. i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen

Det verkar orimligt att i sin yrkesroll granska och anmärka då andra inte fullgjort sina skyldigheter då man samtidigt i det egna bolaget inte själv lyckats leva upp till samma krav.

Det blir, som sagt, inte likadana typer av misstag som begås här, som i övriga kategorier. Analysen kan göras genom en koppling mot etik och moral. Skattebetalningar du som person själv ansvarar för mot staten, det anser vi kan gå under både etik och moral mellan dig som skattebetalare och samhället. (O'Leary & Stewart (2007, s. 803) närmer i sin studie gjord på företagsinterna revisorer att ju längre erfarenhet en revisor hade, ju mer etiskt förhållningssätt hade denne. De mer erfarna revisorerna såg även passivitet i en fråga i högre grad som oetiskt beteende. Av dessa nio ärenden i denna kategori ser vi att i två av fallen förekommer en revisor med kort erfarenhet, 2 respektive 4 år. I alla andra fall har vi revisorer som har 25 års erfarenhet eller mer. Resultatet i vår granskning går alltså emot teorin i detta fall. Detta förutsätter att vi likställer den etik och moral som tidigare forskning talar om att även gälla den typ av etik och moral som gäller sena skattebetalningar i den egna verksamheten. Anledningen att vi har en hög erfarenhet, generellt, bland de revisorer som begår denna typ av misstag kan även tänkas ligga i att revisorer med kort erfarenhet inte startar en egen revisionsbyrå. De med kort erfarenhet finns alltså troligen inte ens med bland de som potentiellt kan begå detta misstag.

Det kan givetvis också vara så att revisorerna hamnat i ekonomiskt trångmål och inte har ekonomiska möjligheter att betala sina skatter och avgifter.

Orsakerna till att revisorer ej betalar in sina skatter och avgifter i tid tror vi beror på en svag etisk och moralisk kompass eller i vissa fall ekonomiska problem.

8.2.8 Övrigt

I kategorin Övrigt finns ärenden som inte passar in i någon av de övriga kategorierna. Denna kategori är den näst största och innehåller 50 ärenden. Trots dess storlek kom den inte att testas i den kvantitativa undersökningen av den anledningen att kategorin inte innehåller enbart en viss typ av ärenden. Vissa av ärendena som uppkommer i denna kategori handlar om likadana revisionsmisstag men är ändå för få till antalet för att skapa en egen kategori. Det betyder att denna kategori används till att kategorisera ärenden som inte passar in i någon annan kategori. Några ärenden handlar om likadana revisionsmisstag men andra ärenden är helt ensamma i sitt slag.

En sådan grupp av ärenden som syns i granskningen av denna kategori är revisorer som inte uppfyllt fortbildningskravet som finns för revisorer. I 6 § Revisorsförordningen (SFS 1995:665) och 13 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) finns beskriver mer generellt men också i detalj hur en revisors fortbildning ska se ut. Där står att syftet med fortbildning för revisorer är att behålla de kunskaper och den förmåga att använda kunskaperna som krävs för att kunna utföra en revision enligt gällande lagar och förordningar. Fortbildningen ska utföras i den omfattning och på det sätt som följer god redovisningssed. Tyvärr beskrivs det inte närmare än så i paragraferna. Däremot finns en mer detaljerad beskrivning gällande hur fortbildningen ska se ut när en revisor ansöker om fortsatt auktorisering eller godkännande hos revisorsinspektionen. Inom en

femårsperiod som närmast föregår en ansökan ska minst 100 verifierbara timmar av fortbildning vara gjord. Även inom vilka ämnen fortbildningen minst bör vara finns också stadgade. Ju längre granskningen av ärenden kommer ju tydligare blir bilden av hur oerhört komplex en revisors åtagande är. Det handlar inte enbart om själva revisionsuppdraget utan också i stor mån om tillhörande områden som vid en första tanke på revisionsmisslyckanden inte finns med. I ett specifikt ärende handlar det om en kvinnlig revisor som ansöker om fortsatt auktorisation men där fortbildningen de senaste fem åren endast uppgår till 60 timmar. Hon förklarar att hon varit föräldraledig under två längre perioder under dessa fem år och därför inte hunnit med all fortbildning under övrig arbetstid. Detta tas ingen hänsyn till. Ur detta ärende finns ett citat nedan.

“Genom att inte genomgå föreskriven fortbildning har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd.”

Från disciplinärende nr: 2020-0883

En annan grupp av liknande ärenden i denna kategori är att revisorn brustit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagstiftningen. Det finns en lag som heter Lag (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Lagen gäller, och riktar sig därmed, till bland annat auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag. I enlighet med denna lag ska en revisor, med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och sin kännedom om kunden, bedöma risken för penningtvätt och finansiering av terrorism som kan kopplas mot en specifik kundrelation. Det beskrivs i lagen specifikt hur en revisor bör upprätta en kunds riskprofil inom detta område. Bland annat ska kundens identitetshandlingar granskas, så kallade åtgärder för kundkännedom. Den ska också löpande kontrolleras och alltid vara aktuell. Har en revisor en registrerad revisionsverksamhet ska denne bedöma huruvida verksamheten kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. En bedömning görs särskilt med tanke på hur tjänsterna tillhandahålls, vilka kunder man har och vilka geografiska riskfaktorer som finns. Det ska finnas dokumenterade riktlinjer och rutiner gällande allt detta. I kategorin Övrigt finns dessa typer av ärenden där revisorer brustit gällande denna lag och då främst vad gäller tillräckliga dokumentationer över vidtagna åtgärder och rutiner.

“Eftersom dokumentet alltså varken identifierar eller analyserar risken för att revisionsföretaget och dess verksamhet kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism, utgör det inte en sådan dokumenterad riskbedömning som penningtvättslagen kräver.”

Från disciplinärende nr: 2019-1607

Det kan argumenteras för att dessa typer av ärenden kan kategoriseras annorlunda, till exempel under kategorierna Brister i granskning eller Brister i dokumentation. Anledningen till varför de lagts i denna kategori är för att skilja dessa från de ärenden som enbart handlar om revisorns revisionsarbete gällande de finansiella rapporterna och vad som därtill hör. Dessa ärenden som gäller penningtvättslagen är speciella och bör lyftas ut från de mer konkreta ärendena som enbart rör en revisors mer handfasta revisionsarbete.

DeAngelo (1981, s. 186) beskriver sin definition på revisionskvalitet som förmågan hos revisorn att upptäcka brott hos företagets redovisningssystem samt rapportera brottet.

Det gäller alltså klientens företag. Vad gäller penningtvättslagstiftningen är det i allra högsta grad en väsentlig del som handlar om att upptäcka brott hos klienten, och sin egen revisionsbyrå. Genom denna definition ser vi att granskningen av klienten vad gäller risken för penningtvätt kan direkt kopplas mot revisionskvalitet. Detta är däremot något som inte går att direkt koppla mot huruvida revisorns utbildningstimmar är uppfyllda eller inte. Ändock kan tänkas att en revisors fortbildning också är avgörande för en god revisionskvalitet. DeFond & Zhang, (2014) menar att De Angelo (1981) har en för enkel definition av revisionskvalitet och menar att begreppet är mer komplext än så. En revisor bör också förstå hur väl de finansiella rapporterna speglar företagets underliggande ekonomi. Denna definition förtydligar egentligen bara vikten av riskbedömningar som en revisor bör göra för varje klient. Ännu finns inget, per definition, som återspeglar kvalitet genom revisorns fortbildning. Däremot börjar vi närma oss detta i IAASB:s ramverk där det finns beskrivet att revisorn och revisorsteamet som utför revisionen är ett nyckelelement av många som tillsammans bidrar till en god revisionskvalitet. Det enda vi kan göra här är att anta att en revisor med fullgjorda fortbildningstimmar eventuellt utgör en bättre del i helheten för ett mer högkvalitativt revisionsarbete än en revisor som inte fullgjort sina fortbildningstimmar. Detta styrks genom tidigare forskning som beskriver att revisorer representerar en kritisk input till revisionsprocessen och därför beror effektiviteten på processen i hög grad på revisorns kunskap och kompetens (Wahib & Tan, 2022).

En tredje grupp av ärenden i denna kategori är när revisorer brister i internkontrollen, alltså kontrollen av sitt eget arbete. Bestämmelser över ett revisionsföretags interna kontroller och övervakningsprocesser finns både presenterade av International Standard on Quality Control (*1 kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkande uppdrag och nära liggande tjänster*) och i revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter (*Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet*). I en sådan övervakningsprocess ingår bland annat en regelbunden återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor i revisionsföretaget. Detta kan göras av ett externa revisionsföretag eller annan lämplig person. Allt detta handlar om att revisionsbolaget och deras revisionsarbeten ska följa aktuella stadgar, lagar och förordningar på bästa sätt. Själva övervakningsprocesserna och kontrollerna ska också i sin tur kontinuerligt granskas, om de är effektiva nog.

“Revisorsinspektionen konstaterar att A-son inte har inrättat någon sådan övervakningsprocess som Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter och ISQC 1 p. 48 förutsätter. Det finns ingenting som tyder på att han inte skulle ha kunnat inrätta exempelvis en sådan övervakningsprocess som ISQC 1 p. A 68 beskriver. Genom att inte inrätta en övervakningsprocess i sitt revisionsföretag har A-son åsidosatt god revisorssed.”

Från disciplinärende nr: 2018-0405

Denna grupp av ärenden och varför denna typ av misstag ger disciplinära åtgärder är ganska uppenbart. Det handlar om att en revisionsbyrå och dess revisorer ska hålla en hög revisionskvalitet. Att veta att ens arbete kommer att granskas, bara det borde få en att göra sitt bästa hela tiden, vilket troligen är målet bakom detta system. Här kommer också svaret på en vanlig fråga som kan ställas av klienter; Vem granskar revisorns arbete i sin tur? De ansvarar själva för sina egna rutiner kring övervakningen men där

externa revisorer och sakkunniga också ingår. En andra faktor som hänger ihop med revisionskvalitet är förtroendet för revisorn som intressenter och samhälle har. FAR utförde år 2021 en förtroendemätning hos politiker och företagsledare som visade att 95% av politikerna och 94% av företagsledare har ett väldigt stort förtroende för revisionsbranschen (FAR, 2021). Detta är en trevlig statistik att presentera men med tanke på att det uppenbart finns många ärenden under perioden som undersöks, 201

8.3 Orsaksöversikt

Studiens kvalitativa del syftar till att besvara den tredje forskningsfrågan som är:

Vilka är de vanligaste revisionsmisstagen som leder till disciplinär åtgärd utfärdade av revisorsinspektionen och vad är orsakerna till att de begås?

Vi har steg för steg genom detta kapitel funnit ett svar på denna fråga och en sammanställning på de vanligaste revisionsmisstagen och de bakomliggande orsakerna finns presenterade i *tabell 12*.

De vanligaste revisionsmisstagen för revisorer i Sverige mellan åren 2017 och 2022 är presenterade i tabellen nedan. Det är brister i granskning, formella fel, underlåtit att..., felaktigt yttrande, oberoende/jäv, brister i dokumentation samt sena skattebetalningar. Som synes och analyserats är orsakerna många och spridda. Det är inte samma orsaker för alla typer av revisionsmisstag, vilket tycks naturligt. Brister i granskning är den största kategorin med flest disciplinärenden kopplat till det revisionsmisstaget. Troliga orsaker till denna typ av revisionsmisstag är omotivation bland revisorer, för hög tilltro till tidigare erfarenheter, hög arbetsbelastning och bristande kompetens. I analysen framkommer att dessa orsaker kan samverka och inte vara enbart verkande till ett revisionsmisslyckande. Underlåtit att vidta viktiga revisionsåtgärder kan orsakas av bristfälligt oberoende gentemot sin klient. Felaktigt yttrande är en kategori som sticker ut eftersom dessa disciplinärenden härrör direkt från samhällets påverkan av coronapandemin. Där blir en tydlig orsak att tidigare erfarenhet från liknande frågor saknas hos revisorn. Detta i kombination med en klient som troligen har ekonomiska svårigheter och trycker på sin revisor samt hög arbetsbelastning kan generera denna typ av misstag. Oberoende och Jäv är en kategori av misstag där orsakerna kan tyckas mer självklara. Påtryckningar från klienten och låg erfarenhet av svåra etiska frågor är klara orsaker. Bristande internkontroll samt uppdragets längd mot klienten är andra. Brister i dokumentationen under revisionens arbetsgång är ett revisionsmisstag som orsakas av för lite resurser och hög arbetsbelastning. Dessa faktorer gör sig extra dåliga i kombination av varandra och som framgår i analysen är detta situationer som främst kan uppstå i mindre revisionsbyråer med färre resurser än de största. Sena skattebetalningar är en kategori av revisionsmisstag som skiljer sig från de andra på så sätt att det gäller revisorns egna revisionsfirma och skyldigheten att betala in skatt och i rätt tid. Ekonomiska svårigheter och brist på etik och moral är de orsaker som framkommer.

Tabell 12 - Orsaksöversikt

Vanligaste revisionsmisstagen	Orsaker	Utdrag och sammanfattningar från dicitplinerenden som stärker studiens orsaksanalys
Brister i granskning	För hög tilltro till tidigare erfarenheter	Nr:2018-0572 "A-son har uppgett följande. Eftersom det var fråga om en redovisningsbyrå, hade han mycket god branschkunskap. Detta gjorde det lätt att bedöma relationer och rimlighet i såväl intäkter som kostnader..."
	Hög arbetsbelastning	Nr: 2019-0628 "A-son har inte redogjort för några överväganden som skulle kunna motivera det anmärkningsvärt högre väsentlighetstal som han valde. Genom att välja ett högre väsentlighetstal med hänvisning till tidsbrist och revisionsarvode har han åsidosatt god revisionssed."
	Bristande kompetens	Nr: 2022-0285 "Den professionella skepticism som bör prägla en auktoriserad revisors arbete borde under dessa omständigheter ha föranlett att risken för penningtvätt bedömts som högre än normalt. Detta skulle i sin tur föranlett A-son att vidta skärpta kundkännedom- och övervakningsåtgärder... Den bristfälliga riskbedömningen medförde att A-son inte hade förutsättningar att vidta tillräckliga och ändamålsenliga åtgärder för kundkännedom och övervakning. Han har därmed brutit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen"
Formella fel	Hög arbetsbelastning	Nr 2022-0853 "Under en mycket pressad tid tog hon ett felaktigt beslut och daterade revisionsberättelsen till den 30 juni 2021. Merparten av granskningen gjordes dock i juni månad 2021"
	Förlitar sig på tidigare erfarenheter	Nr: 2021-1423 Revisionsberättelsen innehåller flera oförenliga uppgifter. Revisorn har först tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna och sedan angett att han varken kan till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Revisorn säger själv att "hans avsikt var att avstå från att uttala sig men att han, när han kompletterade revisionsberättelsen i dessa avseenden, missade att stryka de standardiserade avsnitten om tillstyrkande".
Underlåtit att...	Svårt att förhålla sig oberoende till klienten	Nr 2018-0407 "Av årsstämmaprotokoll i servicebolaget daterat den 22 juni 2017 kan utläsas att A-son var protokollförare vid stämman...i strid mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet... Han har i samma uppdrag underlåtit att anmärka i sin revisionsberättelse på att bolaget vid flera tidpunkter inte hade betalat skatter och avgifter i tid."

Felaktigt yttrande	Ingen tidigare erfarenhet inom detta ämne	Nr:2021-1539 <i>"Hon fångade inte upp att kostnaden inte borde ha räknats med i de fasta kostnaderna."</i>
	Påtryckningar från klienter som befinner sig i ekonomisk kris	Nr: 2021-1879 Klientbolaget hade ansökt om flera sorters kris-stöd, vilket tyder på att de befann sig i en ekonomisk kris.
Oberoende / Jäv	Mindre erfarenhet av svåra etiska frågor	Nr: 2020-1819 <i>"Han brukar ställa upp för sina kunder och var väldigt engagerad i detta som person, eftersom någon behövde stå upp för den berörda personen. Han är i sin yrkesroll väl medveten om oberoendeproblematiken men i vissa svåra situationer måste detta komma i andra hand. Dit hör svår sjukdom"</i>
	Påtryckningar från klienter	Nr: 2018-1035 <i>"Inom ramen för A-sons och bolagets avtalsförhållande ställde bolaget ut en faktura i vilken det fakturerade materialet hade rabatterats med 85 procent. Förekomsten av en sådan osedvanlig rabatt är – även med beaktande av de förklaringar som A-son har lämnat – ägnad att påverka förtroendet för hans oberoende i förhållande till bolaget."</i>
	Bristande internkontroll	Nr: 2020-1266 <i>"A-son var föreningens revisor för verksamhetsåren 2017-2019. Under samtliga tre år var en person, som är anställd som redovisningskonsult hos samma revisionsföretag som A-son arbetar vid, ledamot av föreningens styrelse (kassör). Denna person skötte också föreningens redovisning"</i>
Brister i dokumentation	För lite resurser	Nr: 2021-0795 <i>"Vid det kontor där han är verksam hade man dittills inte i någon större omfattning använt digitala verktyg vid revisionen, utan främst dokumenterat revisionsarbetet i pärmar". Delar av revisionen förvarades i pärmar och andra delar fanns tillgängliga digitalt, något som skapade oreda. Revisionen uppfyllde inte IAS 230 som säger att "Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt".</i>
	Hög arbetsbelastning	Nr: 2017-1303 <i>"A-son har inte i sin dokumentation summerat eller närmare utvärderat de fel som upptäckts och det framgår inte om bristerna ledde till utökade granskningsinsatser... Utöver detta förelåg det en viss tidspress, eftersom Bolagsverket hade inlett en process för att tvångslikvidera bolaget."</i>

Sena skattebetalningar

Brist på etik & moral

Nr:2021-0003

“Den omständigheten att en revisor inte följer gällande regelverk i sin egen verksamhet är i sig allvarligt och i detta fall har misskötseln dessutom skett inom ett område där revisorer i sin yrkesutövning har en lagstadgad skyldighet att påtala fel och brister hos sina revisionsklienter, se 9 kap. 34 § aktiebolagslagen”

Ekonomiskt trångmål

Nr: 2017-0626

“Som ställföreträdare för bolaget ansvarar A-son för de bristande rutiner som under flera års tid har medfört ett stort antal betalningsdröjsmål och, vid två tillfällen, förseningsavgifter. Dröjsmålen har lett till att bolaget har restförts hos Kronofogdemyndigheten.”

9. Diskussion och slutsats

I studiens sista del kommer vi att visa hur studiens syfte uppfyllts. Vi kommer vidare att reflektera över studiens sanningskriterier, samhälleliga aspekter och forskningsetik. Förslag på fortsatt forskning kommer också att presenteras innan hela studien avslutas med en kort slutsats.

9.1 Slutsats

Vårt syfte är att ta reda på om det finns samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå revisorn arbetar på och sannolikheten för att revisorn fått en disciplinär åtgärd av revisorsinspektionen. Syftet är vidare att ta reda på samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå, erfarenhet och sannolikheten att revisorn har begått en viss typ av revisionsmisstag.

Genom resultaten av denna studie går syftet att besvara. Vad gäller om det finns samband mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå revisorn arbetar på och sannolikheten att få en sanktion går att säga att det finns samband. Kvinnliga revisorer har en lägre sannolikhet än manliga att få en disciplinär åtgärd. Vidare gäller att revisorer som arbetar på en liten revisionsbyrå har större sannolikhet att få en disciplinär åtgärd än de som arbetar på mellanstora och stora revisionsbyråer. Förhållandet blir då det omvända för de som arbetar på en stor revisionsbyrå, de har en mindre sannolikhet att få en disciplinär åtgärd än de som arbetar på medelstora eller små revisionsbyråer. Utifrån detta kan alltså konstateras att de revisorer som arbetar på medelstora revisionsbyråer har lägre sannolikhet att få en disciplinär åtgärd än de som arbetar på små revisionsbyråer men högre än de som arbetar på stora revisionsbyråer.

När det kommer till sambandet mellan revisorns könstillhörighet, revisionsbyrå revisorn arbetar på, revisorns erfarenhet och sannolikheten att revisorn begått en viss typ av revisionsmisstag finner vi vissa samband. Vad gäller de revisionsmisstag som kategoriserats som Formella fel finns ett tydligt samband. Revisorer med en erfarenhet mellan 11-20 år har en lägre sannolikhet att begå denna typ av revisionsmisstag än de som arbetat kortare men också längre än så inom yrket. Ytterligare ett samband, men inte lika tydligt, fanns vad gäller att kvinnor med högre sannolikhet begår formella fel än manliga revisorer. På likadan sannolikhetsnivå finns också sambandet mellan att begå formella fel och jobba på en mellanstor revisionsbyrå. De revisorer som arbetar på dessa byråer har större sannolikhet att begå formella fel än de som arbetar på övriga byråer.

Felaktigt yttrande är en annan kategori av revisionsmisstag där det finns ett tydligt samband mellan sannolikheten att begå detta misstag och medellång erfarenhet. Även i denna kategori finner vi att de revisorer med en erfarenhet mellan 11-20 år med större sannolikhet begår denna typ av misstag än de med både lägre och längre erfarenhet. Ett inte lika tydligt samband, om än dock ett samband, finner vi vad gäller sannolikheten att begå ett felaktigt yttrande och erfarenhet gällande att revisorer med kort erfarenhet i jämförelse med lång erfarenhet. Revisorer med en erfarenhet upp till 10 år begår med större sannolikhet denna typ av fel än de revisorer som har 21 eller fler års erfarenhet.

Ytterligare ett samband finns på likadan nivå gällande revisionsbyråns storlek. En revisor som arbetar på en liten byrå begår med lägre sannolikhet denna typ av misstag än de revisorer som arbetar på en stor byrå.

De två kvarstående revisionsmisstagen av de fyra vanligaste är Brister i granskning samt Underlåtit att.. Vad gäller dessa två kategorier av revisionsmisstag finner vi inga samband gällande om de begås i högre utsträckning alls vare sig revisorn är kvinna eller man, arbetar på liten, mellan eller stor revisionsbyrå eller har en viss lång erfarenhet av revisorsyrket.

Den sista delen av studiens syfte besvaras genom den kvalitativa studien. Vilka är de vanligaste revisionsmisstagen och vad är orsakerna bakom att de begås? Resultatet från denna del av studien presenteras kortfattat i *tabell 12*. Brister i granskning, formella fel, underlåtit att.. felaktigt yttrande, oberoende/jäv och brister i dokumentation är de vanligaste revisionsmisstagen i fallande ordning. Orsakerna kan vara många men några av dessa är hur revisorn gör sina bedömningar, hög arbetsbelastning, kompetens och ett sviktande oberoende.

9.2 Forskningsetik och samhällliga aspekter

För att upprätthålla god forskningssed så har ALL European Academies (ALLEA) tagit fram fyra grundläggande principer som ska vägleda forskare i bland annat etiska problem som kan uppkomma under deras arbete (ALLEA, 2018). Dessa principer är tillförlitlighet, ärlighet, respekt och ansvarighet. Där tillförlitlighet handlar om att säkerställa hög kvalitet på arbetet man utför. Ärlighet innebär att man som forskare ska genomföra, granska och rapportera information på ett riktigt sätt. Respekt handlar om den respekt och integritet man visar för exempelvis kollegor och forskningsdeltagare. Slutligen så handlar ansvarighet om att forskaren är ansvarig för sitt arbete, från idé till resultat.

För att skapa god tillförlitlighet och kvalitet på vår studie så baseras viktiga delar av arbetet såsom teori och metodval på tillförlitliga källor. En reflektion av studiens sanningskriterier: reliabilitet, validitet och generaliserbarhet har också utförts i syfte att stärka tillförlitligheten och går att läsa senare i detta kapitel. Vi har även på ett så ärligt och transparent sätt som möjligt granskat och rapporterat de resultat vi fann.

Det datamaterial vi använt i denna studie är offentliga handlingar som revisorsinspektionen är skyldiga att lämna ut till alla som efterfrågar den. Vi har av dem fått uppgifter om revisorns för- och efternamn, när denne tog sin certifiering samt vilken byrå hen arbetar på. Namn på revisorerna nämns aldrig i vårt arbete utan den informationen har endast använts för att kunna kategorisera in revisorerna i olika könsgupper. Revisorer som varit föremål för denna studie tar därför ingen skada av att denna studie utförs och att information om dem som grupp granskats. Vi visar dem därmed respekt och följer dataskyddsförordningen (GDPR).

Till sist så tar vi fullt ansvar för vår genomförda studie, gällande allt från idé, metodval, genomförande m.m. fram till slutsatsen ni strax kommer få ta del av.

Denna studie skulle kunna bidra till flera positiva samhällliga effekter. Att belysa vanliga revisionsmisstag och revisors attributer som oftare än andra är föremål för

disciplinärenden ger hela revisionsbranschen tydlig information gällande var förbättring kan ske och var insatser helst bör göras för att förbättra kvaliteten. Förbättras revisionskvaliteten kommer det vara en stor vinst för alla företagsintressenter och samhället i stort. Till exempel kan revisionen av företag av allmänt intresse förbättras eller att fler fall av penningtvätt upptäcks, vilket är positiva samhälleliga effekter som kan uppkomma till följd av högre revisionskvalitet och färre revisionsmisstag.

9.3 Reliabilitet

Reliabilitet anger hur tillförlitliga mätinstrument vi har använt oss av i denna studie, vilket i sin tur speglar hur tillförlitliga studiens resultat kan anses vara (Ejvegård, 2009, s. 77). Studien är uppdelad i en kvantitativ och en kvalitativ del, där den kvantitativa delen grundas på information från revisorsinspektionen. Denna information fick vi skickad till oss i två olika excel-dokument. Ena dokumentet innehöll en lista på Sveriges samtliga revisorer som fått sin certifiering mellan år 2005 och 2022, deras namn, certifieringsår samt vilken byrå de arbetar på. Det andra dokumentet innehöll alla disciplinärenden som revisorsinspektionen utfärdat till revisorer i denna urvalsgrupp under tidsperioden 2005 till 2022. Vi fick sedan manuellt matcha ihop disciplinärenden med rätt revisor i vårt första dokument för att få all information vi behövde om varje enskild revisor för att senare kunna genomföra testet.

Kodningen som berättade om revisorn var en man eller kvinna, om hen arbetade på en liten, mellanstor eller stor revisionsbyrå, eller om revisorn fått en sanktion eller ej under denna tidsperiod gjordes också manuellt. Det ursprungliga datat vi använt oss av anser vi ha en hög tillförlitlighet då vi fått den direkt från revisorsinspektionen. Sammanslagningen av dessa dokument och kodningen som gjorts av dessa nästan tre tusen revisorer har vi själva utfört. Den mänskliga faktorn kan därmed ha lett till en eventuell felkodning av vissa revisorer. Det är alltså möjligt att någon revisor har fått fel byrå eller kön kodad till sig men vi har granskat dokumentet båda två vid flera tillfällen så om det finns några felkodade revisorer så är det inte så många att det kan påverka resultatet vi fann i dessa tester. Om någon annan skulle utföra samma tester med det data vi använt så kan eventuellt kodningen skilja på några få revisorer men i övrigt så borde resultatet bli det samma vilket gör studien kvantitativa del mycket tillförlitlig.

I studiens andra, kvalitativa del, så kommer även det datamaterialet från revisorsinspektionen och då främst från publicerade disciplinärenden som går att läsa på deras hemsida (www.revisorsinspektionen.se). Vi har i denna del av studien själva tolkat och kategoriserat disciplinärenden i syfte att få en bild av de vanligaste misstagen revisorer gör. Detta resultat baseras således till stor del på vår egen subjektiva bedömning. Vi har utifrån datamaterialet själva bestämt hur ärendena ska kategoriseras och hur många kategorier vi vill använda oss utav. Vi har valt att använda oss av relativt stora och övergripande kategorier i syfte att lättare kunna tolka och försöka se mönster i de misstag som görs. En annan forskare hade kanske valt att skapa fler eller färre kategorier, tolkat ärendena på ett lite annat sätt än vad vi gjort och därmed eventuellt kommit fram till ett annat resultat. Studiens kvalitativa del har därmed en något lägre reliabilitet än dess kvantitativa del.

9.4 Validitet

Vid en reflektion över studiens validitet så vill man ta reda på om studien verkligen mäter det som man som forskare avsett att mäta (Ejvegård, 2009, s. 80). För att uppnå god validitet behövs därför rätt mätmetoder. För att försäkra oss om att studien ska hålla en god validitet så grundar sig metodvalen i denna studie på tidigare forskning (Rajgopal et al., 2021 och De Fuentes & Porcina, 2019). Även de hypoteser vi kommit fram till och de variabler vi valt att använda oss av i har valts ut med stöd av tidigare forskning. De mätmetoder vi använt oss av kan därför anses som pålitliga och de mäter det vi avsett att mäta. Vi utförde våra hypotestester genom logistisk regression vilken testades på två olika statistiska program. Genom att jämföra resultaten mellan de olika statistiska programmen kunde vi försäkra att resultaten var korrekta. Det blir lättare att validera resultatet på den kvantitativa delen av studien. I den kvalitativa delen används inte några specifika mätinstrument för att nå resultaten utan de baseras på egna kategoriseringar, granskningar och analyser.

9.5 Generaliserbarhet

Varje forskare bör reflektera över studiens generaliserbarhet. Kan det funna resultatet säga något om populationen eller till och med om liknande populationer? Ett kännetecken för den deduktiva forskningsansatsen som vi använt oss av i studiens kvantitativa del är att man vill komma fram till generaliserbara resultat. Detta får man genom att använda sig utav ett genomtänkt och stort urval (Saunders et al. 2012, s. 146). Vi har för att åstadkomma detta använt oss av ett totalurval och kan därför säga att det resultat vi funnit speglar hela populationen. Resultatet går i linje med forskning från många andra länder såsom Nya Zeeland och Spanien och det ökar sannolikheten att resultatet även skulle kunna överföras till andra länder som exempelvis våra nordiska grannländer.

Generaliserbarheten i kvalitativa studier är något som ofta ifrågasätts och detta beror på att stickprovet man använt i studien ofta är rätt litet (Saunders et al. 2012, s. 382). Något som stärker generaliserbarheten i vår studie är därför att vi även i den kvalitativa delen använt oss av ett relativt stort urval. Resultatet vi kom fram till borde därför spegla en stor del av de vanliga misstagen som revisorer begår.

9.6 Kritisk granskning

De bakomliggande orsakerna till varför vissa revisionsmisstag begås kan vara många och de orsaker vi fann i denna studie visar bara en del av sanningen. Det är svårt att finna alla orsaker till varför misstagen görs men genom vår studie har vi nog lyckats finna några av dem. Studien baseras bara på informationen som går att utläsa i revisorsinspektionens disciplinären vilket blir en begränsning då man vill finna ett svar på denna fråga. För att få en bättre bild av de bakomliggande orsakerna så hade vi behövt göra en grundligare analys av revisorernas uttalanden i varje ärende, alternativt intervjuer, något som hade blivit alltför tidskrävande.

I den kvantitativa delen arbetar vi med regressionsanalys för att besvara hypoteserna. Det blir inte möjligt för oss att kontrollera för många olika faktorer i de framtagna regressionsmodellerna. Detta betyder att det kan finnas oberoende variabler som spelar roll gentemot de beroende variablerna, som vi inte testat. De oberoende faktorer vi tagit

med är de med stort stöd i litteraturen och tidigare forskning men med det sagt betyder det inte att det finns fler faktorer som i denna studie förblir otestade.

Revision är något som intresserar oss mycket och är en bransch där vi båda två skulle kunna tänka oss att arbeta. Denna studie baseras på en kvantitativ och en kvalitativ del, där de kvantitativa testerna och resultaten är gjorda på uppgifter från revisorsinspektionen som vi inte haft möjlighet att påverka. I studiens kvalitativa del, där vi subjektivt tolkat disciplinärenden, finns det en risk att vi omedvetet påverkat resultatet, exempelvis ifall vi felkategoriserat ärenden.

Vår initiala plan då vi började detta arbete var att granska disciplinärenden mellan år 2019 och 2022. Vi kontaktade revisorsinspektionen och fick en lista med ärendenummer, namn och byrå som de beslutat om under denna tidsperiod. Vi insåg snart att vi skulle behöva utöka studien med fler ärenden och att vi för att kunna undersöka sannolikheten för en sanktion behövde ett betydligt längre tidsspann. Detta ledde till att revisorsinspektionen skickade oss en ytterligare lista över disciplinärenden, namn och byrå. Denna gång för åren 2017 och 2018. De skickade även en lista över samtliga revisorer som arbetar idag och som tagit sin certifiering mellan åren 2005 och 2022. I den listan fick vi uppgifter om namn, certifieringsår och vilken byrå de arbetar på. För att kunna genomföra studien fick vi slutligen be om en sista lista för disciplinärenden mellan år 2005 och 2016. Vi fick sedan matcha ihop dessa dokument för att kunna genomföra våra tester, något som var mycket tidskrävande. Med facit i hand så skulle vi tänkt igenom studien en extra gång innan vi kontaktade revisorsinspektionen. Det hade kunnat resultera i färre dokument och mindre manuell ihopmatchning, något som givetvis är en riskfaktor.

En annan riskfaktor i denna studie är att vi själva räknat ut hur många års erfarenhet revisorerna har. Dokumentet från revisorsinspektionen gav oss certifieringsåret men i testerna vi genomförde undersökte vi sannolikheten att begå en viss typ av misstag ifall revisorn hade 0 till 10 års erfarenhet, 11 till 20 års erfarenhet eller erfarenhet på mer än 21 år. Antal erfarenhetsår har vi som sagt själva räknat ut genom att räkna ut skillnaden mellan certifieringsåret och året då revisorsinspektionen öppnade ett disciplinärende. Hade vi istället använt oss utav excel för att räkna ut erfarenhetsåren så hade risken för misstag minskat.

9.7 Kunskapsbidrag

Resultaten av denna studie bidrar till en större kunskap om vilka revisionsmisstag som är mest vanligt förekommande samt vilken revisor som oftast begår dem. Revisorer kan, för att undvika sanktioner, lägga mer uppmärksamhet på de delar av revisionsarbetet där flest misstag brukar ske. Skulle även revisionsbyråerna i sin tur börja arbeta mer förebyggande med att förbättra svagheter i revisionsarbetet så skulle det inte bara minska antalet sanktioner utan höja revisionskvaliteten för samtliga svenska revisioner.

I Revisorsinspektionen och FAR's framtida arbete kan denna studie också vara till hjälp. Genom att ta del av vanliga misstag kan de förbättra sina kontroller och bli mer vaksamma på dessa punkter.

Revisorer på små byråer begår bevisligen fler misstag än de som arbetar på större byråer. Detta kan bero på mindre resurser, ej fungerande eller avsaknad av interna

kontroller, mindre tillgång av intern expertis och flera andra faktorer. Genom att bli uppmärksam på var förbättringen bör göras så kan det vara lättare, även för dem, att genomföra en förändring och utföra revisioner av god kvalitet.

Det faktum att manliga revisorer blir tilldelade fler sanktioner än kvinnliga revisorer är ett problem som kan vara svårt att arbeta förebyggande mot. Vår genetik går ju inte att påverka. Det kan dock vara en viktig insikt att ta med sig; att även fast revisionsbranchen länge varit mansdominerad och att det fortfarande är flest män som sitter på de högsta positionerna så beror det nog mer på gamla förlegade traditioner än att män skulle vara mer kompetenta eller utföra ett bättre jobb än kvinnor.

9.8 Fortsatt forskning

Denna studie har genomförts med vissa begränsningar. Den begränsningen som påverkat mest är tidsramen för detta arbete. Arbetets tidsram har gjort att vi inte haft möjlighet att utforska och studera fler faktorer som kan ligga bakom sanktioner hos revisorer. Likaså har tiden varit begränsande vad gäller möjligheten att på ett ännu djupare plan försöka förstå orsakerna bakom de olika revisionsmissstagen som revisorer begår. Det betyder att framtida forskning inom detta område kan handla om sannolikheten för en disciplinåtgärd i jämförelse med revisorns erfarenhet. Genom denna studies arbete har vi kunnat ana en stor mängd revisorer som fått en disciplinär åtgärd som har lång erfarenhet. Detta var till en början något som förvånat oss och som talar emot tidigare studier. Det är inte undersökt närmare vilket, som sagt, vore väldigt intressant att få se resultat på.

Vidare kan också tänkas att testa fler oberoende variabler i vår logistiska regressionsmodell i framtida forskning. Att denna studie undersöker två variabler i jämförelse mot sannolikheten att få en disciplinär åtgärd, nämligen revisorns könstillhörighet och revisionsbyrå revisorn arbetar på beror på att den datan är lättåtkomlig samt lätthanterlig. Det gör att tidsramen, ännu en gång, begränsade studien till att testa dessa två faktorer men inga fler. Utöver erfarenhet som det beskrivs i stycket ovan så kan ännu fler variabler testas. Exempel på sådana skulle kunna vara storleken på bolaget som revideras, uppdragets längd, olika typer av branscher på bolag som revideras och så vidare.

Vad gäller den kvalitativa undersökningen finns det i framtiden utrymme för att studera området på ett djupare plan. Här finns det oändligt med utgångspunkter och infallsvinklar. Möjligheten finns att på ett grundligt sätt försöka ta reda på vad som verkligen är orsaken bakom alla dessa disciplinära åtgärder och på så vis hitta gemensamma nämnare ärendena emellan. Kanske kan framtida forskare hitta gemensamma nämnare mellan de olika kategorier som denna studie presenterar vad gäller orsak till misslyckandet. Det kan vara en ingång i att studera de olika standarderna som ligger till grund för att ett misslyckande faktiskt begåtts. Finns det standarder (ISA) som är svåra att tolka eller som mer regelbundet inte följs av revisorer i revisionsarbetet? Kan det finnas samma standarder som bryts fast inom olika kategorier av misslyckanden beroende på att dessa är av en mer generell karaktär? Kanske kan man genom sådana typer av studier hitta områden inom revisionsarbetet som är mer komplicerade att genomföra korrekt, i enlighet med tillhörande standarder.

Referenslista

- Al-Ajmi, J. (2009). Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 25(2009), 64–74.
- ALLEA - All European Academies (2018). Den europeiska kodexen för forskningens integritet. *Reviderad utgåva*. [Publicerat dokument]. Berlin: All European Academies.
- Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work–family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior. *International journal of law and management*, 61(2), 434-454.
- Ardelean, A. (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Elsevier*, 92(2013), 55–60.
- Arifuddin, M., Darwis, S., & Sundari, S. (2021). Behaviour models of audit quality reduction associated with auditor's work stress. *Economic Annals-XXI*, 187(1-2), 215-222.
- Big 4 accounting firms (2023). Top 20 accounting firms in the world. *The big 4 accounting firms*.
<https://big4accountingfirms.org/the-top-accounting-firms-in-the-world/> [Hämtad 2023-03-15].
- Bing, J., Huang, C., Li, A., & Zhu, X. (2014). *Audit Quality Research Report*. Australian National Centre for Audit and Assurance Research.
<https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=2a2063728b94d3c7096448494603f80d6ccc3d13> [Hämtad 2023-05-16].
- Bjerling, J., & Ohlsson, J. (2010). *En introduktion till logistisk regressionsanalys* (Arbetsrapport nr. 62). Göteborgs universitet.
<https://core.ac.uk/download/pdf/43560017.pdf> [Hämtad 2023-04-02].
- Bonner, S., & Walker, P. (1994). The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge. *American Accounting Association*, 69(1), 157-178.
- Brännström, I., & Hultqvist, E. (2015). Vad brister revisorer i vid revisionsmisslyckanden? *Umeå Universitet*.
<https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:823663/FULLTEXT01.pdf> [Hämtad 2023-05-02].
- Campbell, T., & Houghton, K. (2005). *Ethics and Auditing*. Canberra: ANU E Press.
- CAQ (2014). *Professional Judgement Resource*. Center for Audit Quality.
<https://thecaqprod.wpenginepowered.com/wp-content/uploads/2019/03/professional-judgment-resource.pdf> [Hämtad 2023-03-13].
- Chang, C. J., & Luo, Y. (2017). Audit deficiency and auditor workload: evidence from PCAOB triennially inspected firms. *Review of Accounting and Finance*, 16(4), 478-496.

Chew, A.W. (2019). Informed guessing: enacting abductively-driven research. *International Journal of Research & Method in Education*, 43(2), 189-200.

Choi, J., Lim, H., & Mali, D. (2017). Mandatory audit firm rotation and b'Big4 effect on audit quality: Evidence from South Korea. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 13(1), 1-40.

Christensson, P. (2020). Jämförelse: positivism och hermeneutik. *Wordpress*. <https://palchristensson.wordpress.com/2020/11/11/jamforelse-positivism-och-hermeneutik/> [Hämtad 2023-03-14].

Dangal, M., & Joshi, R. (2020). Hermeneutic phenomenology: essence in educational research. *Open Journal for Studies in Philosophy*, 4(1), 25-42.

DeAngelo, E. L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.

De Fuentes Barbera, C., & Porcuna, R. (2019). Predicting Audit Failure: evidence from auditing enforcement releases. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 48(3), 255-385.

De Fuentes Barbera, C., & Porcuna, R. (2022). The economic impact on audit failures. *Revista de contabilidad*, 25(1), 159-173.

De Fond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.

Denis, D. J. (2020). *Univariate, Bivariate, and Multivariate Statistics Using R: Quantitative Tools for Data Analysis and Data Science*. Montana: John Wiley & Sons, Incorporated. E-bok.

Disciplinärende nr: 2021-0799 (2022). Tillsynsärende. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxissok/2021/dnr-2021-799.pdf> [Hämtad 2023-03-15].

Duignan, J. (2016). *A Dictionary of Business Research Methods*. Oxford: Oxford University Press. E-bok.

Eilifsen, A., Messier Jr, W., Glover, S., & Prawitt, D. (2014). *Auditing & Assurance services*. 3:e uppl. Berkshire: McGraw-Hill Education.

Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. 4:e uppl. Lund: Studentlitteratur.

FAR (2023a). Det här gör FAR. *FAR*. <https://www.far.se/om-far/det-har-gor-far/> [Hämtad 2023-02-08].

FAR (2023b). Så fungerar FAR:s kvalitetskontroll. *FAR*. <https://www.far.se/medlem/kvalitetskontroll/sa-har-gar-kvalitetskontrollen-till/> [Hämtad 2023-02-08].

FAR (2023c). kvalitetskontroll revision - så gick det. FAR. <https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2022/juli/kvalitetskontroll-revision--sa-gick-det/> [Hämtad 2023-02-09].

FAR (2023d). Månadsstatistik. FAR. <https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/manadsstatistik/> [Hämtad 2023-06-07].

FAR (2021). Fortsatt starkt förtroende för revisions- och rådgivningsbranschen. FAR. <https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2021/oktober/starkt-fortroende-for-revisions--och-radgivningsbranschen/> [Hämtad 2023-04-04].

FAR (2021 b). FAR:s branschrapport 2021. FAR. <https://www.far.se/contentassets/ff22b5b59bc94e6e832b1aea22b291b1/fars-branschrapport-2021.pdf> [Hämtad 2023-05-02].

FAR Online (2023). IESBAs Etikkod. FAR Online. <https://www-faronline-se.proxy.ub.umu.se/dokument/iesba/iesbasetikkod/?q=IESBA> [Hämtad 2023-02-10].

Farooq, M.U., Su, K., Boubaker, S., & Gull, A.A. (2022). Does gender promote ethical and risk-averse behavior among CEOs? An illustration through related-party transactions. *Finance research letters*, 47, 102730.

Francis, J. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.

Francis, J. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(2004), 345-368.

Francis, J., & Michas, P. (2013). The Contagion Effect of Low-Quality Audits. *The Accounting Review*, 88(2), 521-552.

Geiger, M.A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing : a journal of practice and theory*, 21(1), 67-78.

Hai, P., Toan, L., & Quy, N. (2019). Effect of audit rotation, audit fee and auditor competence to motivation auditor and audit quality: empirical evidence in Vietnam. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(2), 1-14.

Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2016). Do (Fe)Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Going-Concern Opinions. *European Accounting Review*, 25(1), 7-34.

Hossain, S., Chapple, L., & Monroe, G. (2018). Does auditor gender affect issuing going-concern decisions for financially distressed clients?. *Accounting and Finance*, 58(2018), 1027-1061.

- IFIAR (2022). Survey of Inspection Findings 2021. IFIAR. <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=13957> [Hämtad 2023-03-02].
- IAASB (2014). *A framework for audit quality. Key Element that create an environment for audit quality*. [Ramverk] New York: IAASB <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf> [Hämtad 2023-02-06].
- IAASB (2017). *International Auditing and Assurance Standards Board Fact Sheet*. [Faktablad] New York: IAASB <https://www.iaasb.org/system/files/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf> [Hämtad 2023-02-06].
- IAASB (2023). About IAASB. *IAASB*. <https://www.iaasb.org/about-iaasb#> [Hämtad 2023-10-12].
- Ittonen, K. & Peni, E. (2012). Auditor's gender and audit fees. *International Journal of Auditing*, 16(2012), 1-18.
- Kabir, H., Su, L., & Rahman, A. (2016). Audit Failure of New Zealand finance companies - an exploratory investigation. *Pacific Accounting Review*. 28(3), 279-305
- Kadous, K., & Zhou, Y.D. (2019). How Does Intrinsic Motivation Improve Auditor Judgment in Complex Audit Tasks? *Contemporary accounting research*, 36(1), 108-131.
- Karacaer, S., Gohar, R., Aygun, M., & Sayin, C. (2009). Effects of Personal Values on Auditor's Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors. *Journal of Business Ethics*, 88, 53-64.
- Lennartsson, R. (2020). ISA är en global produkt medan IFRS är en europeisk. *Tidningen Balans*, [Online] 27 maj. Tillgänglig via: <https://tidningenbalans.se/artikel/isa-ar-en-global-produkt-medan-ifrs-ar-en-europeisk> [Hämtad 6 april 2023].
- Lennox, C., & Li, B. (2020). When Are Audit Firms Sued for Financial Reporting Failures and What Are the Lawsuit Outcomes? *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1327-1952.
- Ludvig & Co. Starta aktiebolag: Planera ditt räkenskapsår. *Ludvig & Co*. <https://blogg.ludvig.se/starta-aktiebolag-planera-ditt-rakenskapsar> [Hämtad 2023-04-19].
- McCusker, K., & Gunaydin, S. (2015). Research using qualitative, quantitative or mixed methods and choice based on the research. *Perfusion*, 30(7), 537-542.
- Mnif, Y., & Cherif, I. (2021). Audit partner workload, gender and audit quality. *Journal of Applied Accounting Research*, 23 (5,2022), 1047-1070.

Mirza, N. (2019). *The Audit Committee's Responsibility to the Auditor*. NSE Centre for Excellence in Corporate Governance. https://www1.nseindia.com/research/content/QB_November_2019.pdf [Hämtad 2023-02-08].

Mäklarsamfundet (u.å.). Undantagstillstånd. Marknadseffekter av tillfälligt undantag i amorteringsreglerna. *Mäklarsamfundet*. <https://www.maklarsamfundet.se/sites/default/files/Media%20Opinion/pdf/Undantagstillst%C3%A5nd.pdf> [Hämtad 13 Mars 2023].

Nilsson, B., & Arvidsson, A. (2022). *Teori som metod*. Umeå: Institutionen för kultur- och medievetenskaper.

O'Leary, C., & Stewart, J. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.

Pattiasina, V., Noch, M., Suriyada, H., Amin, M., & Tamaela E. (2021). The relationship of auditor competence and independence on audit quality: An assessment of auditor ethics moderation and professional commitment. *Indonesia Accounting Journal*, 3(1), 14-26.

Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, 26(2021), 559–619.

Regeringskansliet (2022). Omställnings- och kompetensstöd. *Regeringskansliet*. <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/trygghet-och-omstallning/ett-nytt-offentligt-grundläggande-omstallnings--och-kompetensstod/> [Hämtad 2023-03-15].

Revisionsvärlden (2022). Felaktigt godkännande av bitcointillgångar ger PwC-revisor varning. *Revisionsvärlden*. <https://revisionsvarlden.se/felaktigt-godkannande-av-bitcointillgangar-ger-pwc-revisor-varning/> [Hämtad 2023-03-02].

Revisorsinspektionen (2022). Årlig rapport 2021, Dnr: 2022-572. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/arlrig-rapport/arlrig-rapport-2021.pdf> [Hämtad 2023-04-29].

Revisorsinspektionen (u.å. a). Historik. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/historik/> [Hämtad 2023-02-05].

Revisorsinspektionen (u.å. b). Tillsyn. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/verksamhet/tillsyn/> [Hämtad 2023-02-05].

Revisorsinspektionen (u.å. c). Revisorer i företag av allmänt intresse. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/kvalitetskontroll/revisorer-i-foretag-av-allmant-intresse/> [Hämtad 2023-02-05].

Revisorsinspektionen (u.å. d). Riskbaserad tillsyn. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/> [Hämtad 2023-02-05].

Revisorsinspektionen (u.å. e). Marknadsandel för revision av företag av allmänt intresse.

Revisorsinspektionen. <https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/marknadsandel-for-revision-av-foretag-av-allmant-intresse/> [Hämtad 2023-03-09].

Revisorsinspektionen (u.å. g). Tillsynsnämnden. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/organisation/tillsynsnamnden/> [Hämtad 2023-04-05].

Revisorsinspektionen (u.å. h). Tillsyn. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/> [Hämtad 2023-04-05].

Revisorsinspektionen (u.å. i). Hur utreds en anmälan? *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/hur-utreds-en-anmalan/> [Hämtad 2023-04-20].

Revisorsinspektionen (u.å. j). Övriga kvalificerade revisorer. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/kvalitetskontroll/ovriga-revisorer/> [Hämtad 2023-04-29].

Revisorsinspektionen (u.å. j). Tematillsyn. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/tematillsyn/> [Hämtad 2023-04-29].

Revisorsinspektionen (u.å. k). Bli auktoriserad revisor. *Revisorsinspektionen*. <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/> [Hämtad 2023-05-02].

Sachveda, J.K. (2008). *Business Research Methodology*. Nagpur: Global Media. E-bok.

SFS (1995:665). *Förordning om revisorer*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS (2001:883). *Revisorslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS (2005:551). *Aktiebolagslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS (2021: 126). *Förordningen om ordinarie omställningsstöd*. Stockholm: Finansdepartementet.

Sapienza, P., Zingales, L., & Maestripieri, D. (2009). Gender differences in financial risk aversion and career choices are affected by testosterone. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 106(36), 15268-15273.

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students*. 6: e uppl. Harlow: Pearson Education Limited. E-bok.

Shrestha, N. (2020). Detecting Multicollinearity in Regression Analysis. *Science and Education Publishing*. 8(2), 39-42.

Sonu, C., Chobi, A., Lee, J., & Ha, W. (2016). Audit partner's length of audit experience and audit quality: evidence from Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 26(3), 261-280.

Soo Park, Y., Konge, L., & Artino, A. (2020). The positive paradigm of research. *Academic Medicine*, 95(5), 690-694.

Sun, J., Liu, G., & Lan, G. (2011). Does Female Directorship on Independent Audit Committees Constrain Earnings Management?. *Journal of Business Ethics*, 99(2011), 369-382.

Sundgren, S. & Svanström, T. (2013). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing: Evidence from Small and Medium Sized Entities. *Accounting and Business Research*, 43(1), 31-55.

Sundgren, S. & Svanström, T. (2021) Regulatory sanction risk and going-concern reporting practices: evidence for privately held firms. *Accounting and Business Research*, 52(4), 377-416.

Svenska Dagbladet (2011). KPMG Varnas efter konsultuppdrag. *Svenska Dagbladet*. <https://www.svd.se/a/3242d4ac-eb9c-355d-ace5-a06578316b9f/kpmg-varnas-efter-konsultuppdrag> [Hämtad 2023-03-01].

Sveriges Radio (2002). Arthur Andersen dömda. *Sveriges Radio*. <https://sverigesradio.se/artikel/134864> [Hämtad 2023-03-01].

Wahid, R.A., & Tan, P. (2022). QMS external quality auditors' competency requirements: perspectives from accredited certification bodies in Malaysia. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 11(1).

Wang, Y., Yu, L., & Zhao, Y. (2015). The Association between Audit-Partner Quality and Engagement Quality: Evidence from Financial Report Misstatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 81-111.

Wedemeyer, P.D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality - A practitioners perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(2010), 320-333.

Yamamura, J.H., Frakes, A.H., Sanders, D.L., & Ahn, S.K. (1996). A comparison of Japanese and U.S. auditor decision-making behavior. *The International Journal of Accounting*, 31(3), 347-363.

Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(2016), 305-319.

Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. *Elsevier*. 30(2014), 394-401.

Öhman, P. (2022). Forskare i revisionens tjänst. *Tidningen Balans*, [Online] 4 oktober. Tillgänglig via: <https://tidningenbalans.se/artikel/forskare-i-revisionens-tjanst> [Hämtad 6 april 2023].

Bilagor

Bilaga 1

Testresultat - Sannolikhet för att få en sanktion

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	74,92923							
Residual D	621,4133							
# of iterati	7							
Observatio	2901							
	Coefficient	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-4,43981	0,254694111	4,72167E-68	0,011798	0,007162	0,019436	0,007162	0,019436
Man / Kvin	-0,6547	0,263441568	0,0129479	0,519595	0,310044	0,870778	0,310044	0,870778
Små	2,162218	0,293457587	1,7312E-13	8,690391	4,889312	15,44653	4,889312	15,44653
Mellan	1,555795	0,322860675	1,44438E-06	4,738853	2,516829	8,922626	2,516829	8,922626

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	67,46616							
Residual D	628,8763							
# of iterati	7							
Observatio	2901							
	Coefficient	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-2,32905	0,185476674	3,63399E-36	0,097388	0,067706	0,140083	0,067706	0,140083
Man / Kvin	-0,67005	0,263076002	0,010866084	0,511684	0,305542	0,856904	0,305542	0,856904
Mellan	-0,51244	0,286285854	0,073462109	0,599034	0,341794	1,049877	0,341794	1,049877
Stora	-2,01825	0,289252907	3,00526E-12	0,132888	0,075383	0,23426	0,075383	0,23426

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	69,7371							
Residual D	626,6054							
# of iterati	7							
Observatio	2901							
	Coefficient	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-2,95224	0,253956641	3,0772E-31	0,052223	0,031746	0,085907	0,031746	0,085907
Man / Kvin	-0,66194	0,26325125	0,011920387	0,515848	0,307923	0,864175	0,307923	0,864175
Stora	-1,39808	0,333321211	2,73611E-05	0,247071	0,128558	0,474838	0,128558	0,474838
Små	0,677556	0,29460847	0,021456487	1,96906	1,10532	3,507763	1,10532	3,507763

Bilaga 2

Testresultat - sannolikheten att få en viss typ av sanktion

1: Brister vid granskning

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	2,271722							
Residual D	353,8809							
# of iterat	5							
Observati	288							
	Coefficier	Standard f	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-0,627	0,434059	0,148595	0,53419	0,228152098	1,25074214	0,2281521	1,250742
Små	-0,0955	0,425286	0,822326	0,908918	0,39493058	2,091842997	0,3949306	2,091843
Mellan	-0,33669	0,517248	0,515092	0,714129	0,259116035	1,968152649	0,259116	1,968153
Kön:	-0,09965	0,360004	0,781937	0,905156	0,446979578	1,832988093	0,4469796	1,832988
Låg 0-10	-0,4114	0,381226	0,280517	0,662719	0,313927488	1,399039953	0,3139275	1,39904
Mellan 11	0,098825	0,310129	0,749985	1,103873	0,601086614	2,027223085	0,6010866	2,027223

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	2,271722							
Residual D	353,8809							
# of iterat	5							
Observati	288							
	Coefficier	Standard f	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-1,13391	0,358136	0,001545	0,321774	0,159479497	0,649227194	0,1594795	0,649227
Mellan	-0,24119	0,37602	0,521241	0,785691	0,375995645	1,641800579	0,3759956	1,641801
Stora	0,0955	0,425286	0,822326	1,100209	0,478047349	2,532090577	0,4780473	2,532091
Kön:	-0,09965	0,360004	0,781937	0,905156	0,446979578	1,832988093	0,4469796	1,832988
Mellan 11	0,510229	0,410038	0,213373	1,665672	0,745700431	3,720615093	0,7457004	3,720615
Lång 21 +	0,411403	0,381226	0,280517	1,508934	0,71477587	3,185448991	0,7147759	3,185449

2. Formella fel

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	11,3280745							
Residual D	241,656294							
# of iterati	6							
Observati	288							
	Coefficients	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-1,660117	0,404743319	4,1E-05	0,190117	0,086001	0,42028	0,086001	0,42028
Mellan	0,80884513	0,416128772	0,051927	2,245313	0,99327	5,075589	0,99327	5,075589
Stora	-0,5787011	0,675682287	0,391738	0,560626	0,149118	2,107731	0,149118	2,107731
Kön:	0,74121923	0,433436955	0,087248	2,098493	0,897357	4,907379	0,897357	4,907379
Mellan 11-	-1,1055726	0,549500356	0,044224	0,331021	0,112751	0,971833	0,112751	0,971833
Lång 21 +	-0,0005154	0,427496887	0,999038	0,999485	0,432404	2,310267	0,432404	2,310267

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	11,3280745							
Residual D	241,656294							
# of iterati	6							
Observati	288							
	Coefficients	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-2,2393335	0,688649749	0,001147	0,106529	0,027624	0,410818	0,027624	0,410818
Små	0,57870112	0,675682287	0,391738	1,78372	0,474444	6,706077	0,474444	6,706077
Mellan	1,38754624	0,737468762	0,059904	4,005011	0,943776	16,99567	0,943776	16,99567
Kön:	0,74121923	0,433436955	0,087248	2,098493	0,897357	4,907379	0,897357	4,907379
Låg 0-10	0,00051537	0,427496887	0,999038	1,000515	0,43285	2,31265	0,43285	2,31265
Mellan 11-	-1,1050572	0,481256698	0,021665	0,331192	0,128954	0,850602	0,128954	0,850602

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	11,3280745							
Residual D	241,656294							
# of iterati	6							
Observati	288							
	Coefficient	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-1,9568445	0,497764324	8,45E-05	0,141304	0,053267	0,374844	0,053267	0,374844
Små	-0,8088451	0,416128772	0,051927	0,445372	0,197021	1,006775	0,197021	1,006775
Stora	-1,3875462	0,737468762	0,059904	0,249687	0,058839	1,059573	0,058839	1,059573
Kön:	0,74121923	0,433436955	0,087248	2,098493	0,897357	4,907379	0,897357	4,907379
Låg 0-10	1,10557257	0,549500356	0,044224	3,020954	1,028984	8,869101	1,028984	8,869101
Lång 21 +	1,10505721	0,481256698	0,021665	3,019397	1,175639	7,75473	1,175639	7,75473

3. Felaktigt yttrande

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	18,08513							
Residual D	178,6478							
# of iterati	6							
Observati	288							
	Coefficient	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-2,15785	0,575155	0,000176	0,115573	0,037435	0,356803	0,037435	0,356803
Små	-0,92556	0,505016	0,066842	0,396309	0,147287	1,066363	0,147287	1,066363
Mellan	-0,90824	0,650907	0,162912	0,403234	0,112591	1,444143	0,112591	1,444143
Kön:	0,583339	0,448175	0,193058	1,792012	0,744481	4,313487	0,744481	4,313487
Låg 0-10	0,976309	0,558543	0,080471	2,65464	0,888328	7,933009	0,888328	7,933009
Mellan 11-	1,288572	0,484134	0,007777	3,627601	1,404509	9,369464	1,404509	9,369464

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	18,08513							
Residual D	178,6478							
# of iterat	6							
Observati	288							
	Coefficien	Standard E	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-1,77752	0,52242	0,000668	0,169057	0,060722	0,47067	0,060722	0,47067
Stora	0,908239	0,650907	0,162912	2,479951	0,692452	8,881706	0,692452	8,881706
Små	-0,01732	0,552985	0,975012	0,982828	0,332488	2,905221	0,332488	2,905221
Kön:	0,583339	0,448175	0,193058	1,792012	0,744481	4,313487	0,744481	4,313487
Låg 0-10	-0,31226	0,496414	0,529325	0,731789	0,276591	1,936129	0,276591	1,936129
Lång 21 +	-1,28857	0,484134	0,007777	0,275664	0,10673	0,711993	0,10673	0,711993

4.Underlåtit att

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	1,492352							
Residual Dev.	203,559							
# of iterations	5							
Observations	288							
	Coefficien	Standard E	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-1,89284	0,46787	5,22E-05	0,150643	0,060214	0,376877	0,060214	0,376877
Mellan	0,075868	0,498419	0,879015	1,07882	0,406157	2,865523	0,406157	2,865523
Stora	-0,71848	0,774777	0,353748	0,48749	0,106776	2,225655	0,106776	2,225655
Kön:	-0,13707	0,531915	0,796644	0,871909	0,3074	2,473079	0,3074	2,473079
Mellan 11-20	0,081656	0,556535	0,883351	1,085083	0,364535	3,229878	0,364535	3,229878
Lång 21 +	-0,19576	0,514978	0,703843	0,822207	0,299662	2,25596	0,299662	2,25596

SUMMARY OUTPUT								
Regression Statistics								
Chi Square	1,492352							
Residual Dev.	203,559							
# of iterations	5							
Observations	288							
	Coefficient	Standard Error	P-value	Odd Ratio	Lower 95%	Upper 95%	Lower 95%	Upper 95%
Intercept	-2,80709	0,791674	0,000391	0,06038	0,012794	0,284951	0,012794	0,284951
Små	0,718484	0,774777	0,353748	2,051322	0,449306	9,365385	0,449306	9,365385
Mellan	0,794353	0,858302	0,35471	2,213008	0,411523	11,90067	0,411523	11,90067
Kön:	-0,13707	0,531915	0,796644	0,871909	0,3074	2,473079	0,3074	2,473079
Låg 0-10	0,195763	0,514978	0,703843	1,216239	0,44327	3,337097	0,44327	3,337097
Mellan 11-20	0,277419	0,44827	0,536005	1,319719	0,548167	3,17724	0,548167	3,17724

[Denna sida lämnas tom avsiktligen]



HANDELSHÖGSKOLAN
UMEÅ UNIVERSITET

Företagsekonomi 901 87 Umeå 090 786 50 00 www.usbe.umu.se