

Magisteruppsats

Master's thesis

Företagsekonomi

Business Administration

Granskare i granskarens garn:

Tillsynen av svenska revisorer och disciplinära sanktioner

Lisa Källgren



Mittuniversitetet

MID SWEDEN UNIVERSITY

MITTUNIVERSITETET

Institutionen för ekonomi, geografi, juridik och turism
Magisteruppsats i företagsekonomi, 15 hp

Examinator: Anna-Karin Stockenstrand

Handledare: Peter Öhman

Författare: Lisa Källgren

Utbildningsprogram: Magisterprogram i företagsekonomi, 240 hp

Huvudområde: Redovisning och revision

Termin, år: VT, 2025

Förord

Denna magisteruppsats inom företagsekonomi är skriven vårterminen 2025 vid Mittuniversitet i Sundsvall.

Jag vill börja med att rikta ett stort tack till min handledare Peter Öhman, professor i företagsekonomi vid Mittuniversitetet, och dessutom till civilingenjörstudenten inom industriell ekonomi Hanan Shaban som under sin praktik deltagit i det paraplyprojekt som denna uppsats varit en del av. Genom sitt stöd och sina hjälpsamma råd har de bidragit till uppsatsens ständiga förbättring under hela skrivprocessen. Vidare vill jag tacka Centrum för forskning om ekonomiska relationer (CER) vid Mittuniversitetet för att jag fått vara en del av ett av deras forskningsprojekt.

Tack!



Lisa Källgren

Sundsvall, 18 september 2025

Sammanfattning

En av de mest centrala uppgifterna för Revisorsinspektionen och dess tillsynsnämnd är att säkerställa att revisorer upprätthåller hög kvalitet i sitt arbete. Trots det blir ett antal revisorer föremål för disciplinära sanktioner varje år. Tidigare forskning visar att bakgrundsfaktorer kan påverka revisionskvaliteten. Syftet med denna studie var därför att kartlägga tillsynsärenden och analysera hur faktorer som byråtillhörighet, titel och könstillhörighet kan påverka dels frekvensen att förekomma i tillsynsärenden, dels den disciplinära sanktionens allvarlighetsgrad. Vidare utgör uppsatsen ett komplement till den svenska studien av Sundgren och Svanström (2017) om effekterna av tillsynsärenden och utfärdade sanktioner.

Som en del av ett forskningsprojekt vid Mittuniversitetets Centrum för forskning om ekonomiska relationer (CER) samlades data om disciplinära sanktioner in för en period av åtta år via publicerade protokoll från Revisorsinspektionens tillsynsnämnd. Totalt undersöktes 312 tillsynsärenden mellan 2017 och 2024. Med hjälp av statistiska analyser gjordes först en kartläggning av dessa tillsynsärenden och därefter hypotestester.

Trots att tanken bakom en profession är att den ska uppvisa homogenitet i hur arbetet utförs, visar resultaten att vissa grupper av revisorer har högre sannolikhet att förekomma i tillsynsärenden än andra. Revisorer verksamma vid mindre byråer, godkända revisorer respektive manliga revisorer är överrepresenterade i fråga om disciplinära sanktioner. Resultaten visar emellertid inga signifikanta skillnader mellan Big-4 byråer och övriga byråer respektive mellan manliga och kvinnliga revisorer beträffande sannolikheten att drabbas av mer allvarliga påföljder när sanktioner väl utfärdas. Dock tenderar godkända revisorer att få allvarligare sanktioner än auktoriserade revisorer. Resultaten ligger till grund för praktiska implikationer och förslag till fortsatta studier.

Nyckelord: *Tillsyn, disciplinär sanktion, revisor, byråtillhörighet, titel, könstillhörighet*

Abstract

One of the central responsibilities of the Swedish Inspectorate of Auditors (SIA) and its disciplinary board is to ensure that auditors uphold high professional quality in their work. Nevertheless, a number of auditors are subjected to disciplinary sanctions each year. Previous research has demonstrated that background factors may influence audit quality. The purpose of this study was therefore to map supervisory cases analyse how factors such as firm affiliation, professional title, and gender affect both the likelihood of being subjected to supervisory review and the severity of the resulting sanction. The study also complements Sundgren and Svanström (2017), who examined the impact of supervisory cases and sanctions in the Swedish audit context.

As part of a research project at the Centre for Research on Economic Relations (CER) at Mid Sweden University, data on supervisory sanctions were collected from published protocols of the Swedish Inspectorate of Auditors. In total, 312 supervisory cases from the period 2017 to 2024 were analysed. These cases were first systematically mapped and subsequently subjected to hypothesis testing through statistical analyses.

Although the underlying premise of a profession is that it should display homogeneity, the results indicate that certain groups of auditors are more frequently represented in supervisory cases than others. Specifically, auditors employed at smaller firms, approved (non-authorized) auditors, and male auditors are overrepresented among those subjected to supervisory sanctions. However, the findings reveal no significant differences between auditors at Big 4 firms and those at other firms, nor between male and female auditors, with respect to the severity of sanctions once imposed. In contrast, approved auditors are more likely than authorized auditors to receive more severe sanctions. The results provide a basis for practical implications and suggestions for future research.

Keywords: *Oversight, disciplinary sanctions, auditor, firm affiliation, title, gender*

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Problembakgrund	1
1.2 Syfte	3
2. Teoretisk referensram	4
2.1 Agentteorin, legitimitetsteorin och institutionell teori	4
2.1.1 Agentteorin	4
2.1.2 Legitimitetsteorin och institutionell teori	5
2.2 Revisionskontexten	6
2.2.1 Revisionens samhällsuppdrag	6
2.2.2 Aktiebolagslagen (2005:551)	8
2.2.3 Revisorslag (2001:883)	9
2.2.4 God revisorssed och oberoende	9
2.2.5 God revisionssed och revisionsprocessen	10
2.3 Tillsyn	10
2.3.1 Syftet med tillsyn	10
2.3.2 Internationell tillsyn	11
2.3.3 Revisorsinspektionen och disciplinära sanktioner	11
2.3.4 Bakgrundsfaktorer och disciplinära sanktioner	13
2.4 Hypotesgenerering	13
2.4.1 Revisorns byråtillhörighet	13
2.4.2 Revisorns titel	14
2.4.3 Revisorns könstillhörighet	15
2.5 Analysmodell	16
3. Metod	18
3.1 Litteratursökning och källkritik	18
3.2 Forskningsdesign	19
3.3 Urval och inhämtning av data	19
3.4 Operationalisering, kodning och dataanalys	20
3.4.1 Operationalisering	20
3.4.2 Kodning	20
3.4.3 Dataanalys	21
3.5 Kvalitetskriterier och etiskt förhållningssätt	25
3.5.1 Validitet	25
3.5.2 Reliabilitet	25
3.5.3 Etiska och samhälleliga aspekter	25
4. Resultat och analys	27
4.1 Deskriptiv statistik	27
4.2 Kartläggning av disciplinära sanktioner	28

4.3 Disciplinära sanktioner	30
4.3.1 Revisorns byråtillhörighet.....	30
4.3.2 Revisorns titel	31
4.3.3 Revisorns könstillhörighet	33
4.3.4 Sammanställning hypotestester.....	34
5. Slutsatser, implikationer, studiens begränsningar och förslag till framtida forskning	35
5.1 Slutsatser.....	35
5.2 Implikationer.....	36
5.3 Studiens begränsningar och förslag till framtida forskning.....	37
Referenser	39

Figurförteckning

Figur 1. Informationsflöden utifrån revisorns samhällsuppdrag (inspirerad av Öhman, 2007).8	
Figur 2. Rutin för tillsynsärenden, illustration utifrån Revisorsinspektionen (uåf).	12
Figur 3. Studiens fokusområde utifrån tillsynsprocessen.	13
Figur 4. Studiens analysmodell (skapad av författare).	16

Tabellförteckning

Tabell 1. Kodning av studiens variabler	21
Tabell 2. Kategorisering.....	22
Tabell 3. Exempel på kategoriseringar	23
Tabell 4. Översikt över revisorskåren i Sverige (2025).....	24
Tabell 5. Deskriptiv statistik för sanktioner fördelat utifrån byråtillhörighet, titel och könstillhörighet	27
Tabell 6. Kartläggning av sanktioner årsvis	28
Tabell 7. Sammanställning revisorssed och revisionssed.....	29
Tabell 8. Sannolikheten att bli föremål för disciplinära sanktioner för byråkategorierna Big 4 respektive övriga byråer (mellanstora + mindre) samt p-värde för tillhörande χ^2 -test.....	30
Tabell 9. Sannolikheten för att Big 4-revisorer får allvarligare disciplinära sanktioner än revisorer från övriga byråer (mellanstora + mindre) samt signifikansvärdet för regressionen	31
Tabell 10. Sannolikheten att bli föremål för disciplinära sanktioner för auktoriserade revisorer respektive godkända revisorer samt p-värde för tillhörande χ^2 -test	31
Tabell 11. Sannolikheten för att auktoriserade revisorer få allvarligare disciplinära sanktioner än godkända revisorer samt signifikansvärdet för regressionen	32
Tabell 12. Sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner för manliga revisorer respektive kvinnliga revisorer samt p-värde för tillhörande χ^2 -test.....	33
Tabell 13. Sannolikheten för att manliga revisorer få allvarligare disciplinära sanktioner än kvinnliga revisorer samt signifikansvärdet för regressionen	33
Tabell 14. Resultat hypotestester	34

1. Inledning

Detta inledande avsnitt behandlar studiens bakgrund, utgångspunkten för det identifierade problemet och syftet med studien.

1.1 Problembakgrund

”Without high-quality audits, investors won’t receive complete and truthful financial disclosures. Without strong quality control systems, auditors can’t consistently conduct high-quality audits” (Gensler, 2024).

Idag är det en självklarhet att redovisning utgör en central del av den finansiella rapporteringsmiljön nationellt och globalt. Redovisningsrapporternas innehåll är en informationskälla för en rad intressenter (Trombetta, 2021). Genom att förmedla standardiserad och tillförlitlig information om företags resultat och finansiella ställning möjliggör redovisningen välgrundade beslut av investerare, långgivare och andra intresserade parter. Det finns därför förväntningar på att den information som ges ut är verifierad och därmed föreligger även ett behov av en oberoende kontrollfunktion som övervakar att redovisningen följer gällande regelverk samt nationella och internationella redovisningsstandarder (Öhman & Wallerstedt, 2012). Denna granskande yrkesroll har utvecklats till det som idag benämns revision och inom ramen för detta ställs det krav på att revisorn ska ta sig an uppdragen med professionell skepticism och i linje med etiska riktlinjer (INTOSAI, 2014).

Trots den samhällsviktiga funktionen har flera redovisningsskandaler synliggjort revisionens sårbarhet. Bland dessa kan Kreugerkraschen i Sverige år 1932 samt Enron år 2001 och Worldcom år 2002 i USA nämnas som några av de mest uppmärksammade fallen (Jönsson, 2005). Vidden av dessa redovisningsskandaler kan exemplifieras av att förlusterna som uppstod på grund av Enron-skandalen beräknades uppgå till 74 miljarder dollar och på grund av Worldcom-skandalen till över 180 miljarder dollar (Deegan & Unerman, 2011). Enron- och Worldcom-fallen var också avgörande för hur regelverken inom redovisning och revision kom att utvecklas (Abernathy et al., 2013). Följdverkningarna förstärkte ett sedan tidigare etablerat mönster, nämligen att den här typen av globalt uppmärksammade händelser tenderar att leda till ytterligare regelverksskärpningar (Elshandidy et al., 2021).

Olika revisionsmisslyckanden, där granskningen inte har förmått skydda de investerare och andra intressenter som den har till uppgift att skydda, har således aktualiserat frågor om bristande revisionskvalitet, revisorers oförmåga att agera oberoende och hela kontrollfunktionens effektivitet (Shakespeare, 2020). Andra tillkortakommanden hos revisorer kan kopplas till otillräcklig professionell skepticism, bristande insamling av revisionsbevis och en alltför stor tilltro till företagsledningens uppgifter, vilket kan föregås av starka klientrelationer (Feng & Li, 2014; Svanberg & Öhman, 2016). Brister i revisionsprocesser och revisioners genomförande kan få långtgående konsekvenser, dels för berörda revisionsbyråer, dels för förtroendet för revisorsprofessionen som helhet (Rajgopal et al., 2021).

För att försöka bringa klarhet i varför revisionskvaliteten i vissa fall inte är tillräckligt hög har frågor om granskningsrutiner och revisorers ansvar blivit alltmer centrala (Johri & Singh, 2024). För att komma till rätta med tidigare nämnda tillkortakommanden har flera initiativ tagits, såsom revideringar och förtydliganden av professionella standarder. En specifik åtgärd var införandet av revisorsrotation, det vill säga att revisorer och revisionsbyråer inom en viss tidsram måste byta uppdrag sinsemellan. Det infördes för att motverka de hot mot revisorns oberoende som långvariga klientrelationer kan medverka till (Suhayati & Dilyard, 2024).

Likaså har frågor om tillsynens ändamålsenlighet och om hur revisorer och revisionsbyråer bäst kan övervakas börjat väcka akademiskt intresse (Johansson, 2023). En sådan fråga är den globala implementeringen av en oberoende övervakning av revisionsverksamheten. Denna infördes i syfte att ersätta dåvarande självreglering med en oberoende kontrollstruktur för att bättre skydda allmänheten mot återkommande redovisningsskandaler och revisionsmisslyckanden (Elshandidy et al., 2021).

Tillsynen går bland annat ut på att övervaka revisorer, fastställa standarder och se till så att dessa efterlevs i praktiken samt att revisionsverksamheten bedrivs professionellt (Loehlein, 2017). I många fall ansvarar tillsynsorganen även för att utfärda och verifiera revisorers och revisionsbyråers behörighet att utöva yrket (Ghattas et al., 2024). Tillsynen sköts förvisso fortfarande av nationella tillsynsorgan och i Sverige har statliga Revisorsinspektionen (RI) detta uppdrag. Det betyder att tillsynen av revisorer kan se något olika ut i olika länder, men grundantagandena är som sagt desamma (Dharmasiri et al., 2022). För att harmonisera tillsynen och främja samarbeten globalt finns organisationer som International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (Revisorsinspektionen, uåb).

För att garantera regelverkens efterlevnad har tillsynsorganen befogenheter att vidta åtgärder mot revisorer och revisionsbyråer som inte svarar upp mot den förväntade regelefterlevnaden (FRC, 2015; PCAOB, 2024; Revisionsinspektionen, uåe). Det görs i form av sanktioner, vilka dels ses som en tillrättavisning efter överträdelse, dels som en vägledning i fråga om hur regelverk och etiska riktlinjer ska tillämpas i praktiken. Tillsynsärendena fyller därmed ett dubbelt syfte, dels korrigerande för att hantera överträdelse, dels preventivt i form av signaler till andra revisorer.

Studier om tillsynen av revisorer och revisionsbyråer har alltså inte fått samma utbredning och uppmärksamhet som studier om revision, revisorer och revisionsbyråer. I en svensk kontext tycks det till exempel saknas aktuella kartläggningar av disciplinära sanktioner mot revisorer och revisionsbyråer över en längre tidsperiod. Sundgren och Svanström (2017) studerade effekterna av utfärdade sanktioner åren 2005–2009 för att svara på om tillsynen uppfyllde sitt syfte att förbättra revisionskvaliteten och om de revisorer som fastnade i RI:s nät förändrade sina beteenden. Däremot fokuserade studien inte på vilka revisorer som tenderar att bli föremål för disciplinära sanktioner.

Det finns dock studier om disciplinära sanktioner mot revisorer och revisionsbyråer från olika länder (Kedia et al., 2018; Adekoya et al., 2020; Chen et al., 2022) och typen av sanktion kan bland annat se olika ut beroende på organisatorisk tillhörighet (Dharmasiri et al., 2022). Beträffande byråtillhörighet visar tidigare studier att revisorer från större byråer som Big 4 (PwC, KPMG, EY och Deloitte) har lägre sannolikhet än andra revisorer att bli föremål för sanktioner (Sirois et al., 2016; Che et al., 2020). Detta förklaras av att större byråer har tillgång till mer omfattande resurser, bättre intern kontroll och starkare interna kvalitetskontrollsystem. Dessutom har Big 4-byråer starkare incitament att skydda sitt rykte då de är en del av

internationella nätverk (Lennox, 1999). Däremot visar vissa studier att när överträdelser väl sker vid större byråer får revisorerna mer betungande tillrättavisningar. Enligt Dharmasiri et al. (2022) kan det bero på en förväntan om högre revisionskvalitet i jämförelse med mindre byråer.

Vidare visar tidigare studier indikationer på att titeln påverkar hur väl revisorer klarar av att utföra sitt arbete. Tagesson och Öhman (2015) rapporterar att skillnader i formell kompetens mellan auktoriserade och godkända revisorer i Sverige är till fördel för de auktoriserade revisorerna i fråga om företags överlevnadsmöjligheter, så kallade going concern-bedömningar. Revisorernas utbildning kan således ha en inverkan på hur väl olika revisionsuppdrag genomförs (Sormunen et al., 2013).

Även andra studier rapporterar att revisorer med högre formell utbildning har bättre förutsättningar att genomföra revisioner av hög kvalitet (Che et al., 2018; Shanti, 2022), men noterar samtidigt att dessa revisorer tenderar att agera mer självständigt (Bertrand & Schoar, 2003; Gul et al., 2013). Titeln ger dessutom en revisor olika incitament att agera i byråns intresse. Gul et al. (2013) hävdar att de som är delägare är mer benägna att hålla byråfanan högt än de som inte är delägare. Att det ställs högre krav på revisorer med en viss titel och/eller högre formell kompetens gör dock att misstag från dessa kan bedömas enligt en annan måttstock (Dharmasiri et al., 2022).

En annan faktor som visat sig kunna påverka sanktionernas frekvens och allvarlighetsgrad är könstillhörighet (Hottegindre et al., 2016; Adekoya et al., 2020). Detta tros kunna förklaras av strukturella könsskillnader i fråga om hur manliga och kvinnliga revisorer ser på risk, etik och ansvar (Adekoya et al., 2020). Sett ur ett bredare perspektiv menar Charness och Gneezy (2012) att kvinnor generellt tenderar att uppvisa en högre grad av riskaversion jämfört med män. Studier visar även att kvinnliga revisorer agerar mer etiskt och noggrant än sina manliga kollegor (Chung & Trivedi, 2003; Hardies et al., 2016), vilket i sin tur kan bidra till färre revisionsfel och en lägre benägenhet att begå regelöverträdelser.

I vissa tidigare studier, med access till sådan information, ställts revisorers ålder i relation till deras yrkesmässiga beteenden (Dharmasiri et al., 2022; Mardawi et al., 2023). Även om resultaten inte är entydiga framgår det att äldre revisorer kan ha en tydligare moralkompass och av den anledningen inte begå överträdelser i samma utsträckning som yngre revisorer kan göra (Carrera & Van der Kolk, 2021).

1.2 Syfte

Utifrån problembakgrunden avser denna studie att kartlägga tillsynsärenden och analysera hur byråtillhörighet, titel och könstillhörighet kan påverka dels frekvensen att förekomma i tillsynsärenden, dels den disciplinära sanktionens allvarlighetsgrad. Uppsatsen utgör även ett komplement till den svenska studien av Sundgren och Svanström (2017) om effekterna av tillsynsärenden och utfärdade sanktioner.

2. Teoretisk referensram

I detta avsnitt presenteras teorier, tidigare forskning och studiens hypotesgenerering.

2.1 Agentteorin, legitimitetsteori och institutionell teori

Teoretiska perspektiv tjänar normalt som utgångspunkt för det fenomen som studeras. För att analysera vad som påverkar risken för att revisorer blir föremål för disciplinära sanktioner och vilka bakomliggande drivkrafter som kan förklara variationer mellan olika grupper av revisorer utgick denna uppsats från agentteori, legitimitetsteori och institutionell teori. Dessa teoretiska ramverk är etablerade inom revisionsforskningen och har använts frekvent för att analysera hur både strukturella och individuella faktorer påverkar revisorns yrkesutövning (DeAngelo, 1981; Piot, 2001; Baker et al., 2014; Whittle et al., 2014; Osma et al., 2017; Chen et al., 2022; Francis, 2023).

Agentteorin är grundläggande för redovisning och revision (Jensen & Meckling, 1976) och den riktar ljuset mot revisorns roll som mellanhand mellan företagsledning och externa intressenter. Eftersom revisionens huvudsyfte är att minska informationsasymmetrin i det så kallade principal-agent-förhållandet aktualiseras frågor om tillit, beroende och incitament (Öhman, 2007). Dessa frågor blir särskilt angelägna när revisionsarbetet leder till sanktioner mot påskrivande revisorer. Legitimitetsteori och institutionell teori används som kompletterande teorier eftersom de tillför ett samhällsperspektiv där revisorer, revisionsbyråer och tillsynsmyndigheter ses som aktörer som förväntas leva upp till externa förväntningar och normer (Holm & Zaman, 2012; Osma et al., 2017; Francis, 2023).

2.1.1 Agentteorin

Agentteorin har sin utgångspunkt i principal-agent-konflikter (Jensen & Meckling, 1976). Teorin avbildar förhållandet mellan en principal (huvudman) och en agent (utförare). Principalen beskrivs som den part som delegerar arbetet och har det yttersta beslutsfattandet. Agenten är den part som utför uppdraget men med möjlighet att agera i egen sak (Braun & Guston, 2003). Konflikterna grundar sig mestadels i informationsasymmetri, det vill säga att en part, vanligtvis agenten, besitter information som inte delas till motparten. Detta skapar ett utrymme för opportunistiskt beteende, där agenten kan agera i eget intresse i stället för att gynna principalen (Agoglia et al., 2015).

Till följd av konflikter i förhållandet kan s.k. agentkostnader uppstå. Det avser både den kostnad som härstammar från agentens agerande och den kostnad som krävs för att kontrollera agentens handlingar. Dessa kan uppstå om båda parterna har fokus på egen vinstmaximering i stället för det som är bäst för företaget. För att undvika att detta sker, stimulerar principalen agentens vinstmaximering exempelvis via bonussystem (Jensen & Meckling, 1976). Bonussystem används för att belöna agenter när de når uppsatta mål och syftar till att ge ekonomiska incitament att agera med företagets och principalens bästa för ögonen.

Granskning av redovisningsinformation är ett sätt att kontrollera agenten och revisionen utgör därför en central del i att motverka informationsasymmetri och minska agentkostnaderna. Det finns dessutom ytterligare ett agentförhållande, där revisorn agerar som en agent av andra graden, det vill säga en agent som ska bevaka en annan agent. I denna kontext finns risk för att

även revisorn agerar i egenintresse, bland annat genom att sätta den vinstdrivande revisionsbyråns intressen framför uppdraget att kvalitetssäkra redovisningsinformationen åt samhällets vägnar (Öhman, 2007).

När revisorer brister i sitt uppdrag att bistå principalen i rollen som en agent av andra graden blottläggs kontrollfunktionens svagheter. Tillsynen av revisorer kan därför ses som ett ytterligare verktyg för att minska agentkostnader och upprätthålla förtroendet för professionen (Piot, 2001). Chen et al. (2022) menar att sanktioner är ett sätt att etablera en kultur som kan minska olika agentproblem.

2.1.2 Legitimitetsteori och institutionell teori

Legitimitetsteori utgår från att samhället har förväntningar på hur en organisation ska agera. Enligt teorin finns ett socialt kontrakt mellan organisationen och samhället, vilket är uppbyggt av rådande normer, värderingar och sociala strukturer. Legitimitet innebär här att en organisation uppfattas som berättigad att existera och verka inom ramen för samhällets förväntningar. Hur väl en organisation uppfattas uppfylla dessa förväntningar avgör dess legitimitet. Enligt Deegan och Unerman (2011) förändras samhällets normer, värderingar och sociala strukturer över tid, vilket innebär att förväntningarna också ändras över tid. För organisationens del innebär det att den konstant måste anpassa sig efter de nuvarande förväntningarna. Om en organisation förlorar legitimitet riskeras både dess framgång och överlevnad (Hazgui et al., 2022).

I denna kontext spelar revision en central roll som legitimerande funktion. Revisionen förstärker redovisningens trovärdighet, vilket i sin tur ökar legitimiteten hos företaget eller organisationen. Enligt Whittle et al. (2014) betraktas revisorsprofessionen som en legitimerande institution eftersom professionens rätt att utöva yrket och dess förtroende hos intressenterna beror på hur den uppfattas av omgivningen. Därför är revisorers oberoende (det vill säga deras opartiskhet, självständighet och objektivitet) avgörande för att revisionsarbetet ska uppfattas som legitimt. Det handlar om att revisorer kontinuerlig uppvisar kompetens och professionalitet, exempelvis genom att följa etiska riktlinjer och öppet kommunicera med intressenterna (Whittle et al., 2014).

På liknande sätt som revisionen legitimerar redovisningen, bidrar tillsynen till att legitimera revisionen. Offentlig tillsyn bidrar till att säkerställa kvaliteten på revisionen genom kontroller, bedömningar och vid behov disciplinära åtgärder. Detta påverkar den upplevda legitimiteten hos både enskilda revisorer och revisorsprofessionen som helhet (Osma et al., 2017). En transparent och konsekvent tillsynsprocess stärker även det den upplevda legitimiteten hos såväl tillsynsmyndigheten som revisorsprofessionen, men tillsynen kan även skapa ett intryck av legitimitet snarare än faktiska förbättringar (Holm & Zaman, 2012). I dessa fall används reglering som en symbol för handlingskraft snarare än för att förbättra revisionskvaliteten.

Institutionell teori fokuserar på hur organisationer påverkas av formella och informella institutionella strukturer såsom lagstiftning, regler och sociala strukturer (Powell, 1991). Dessutom inriktar sig teorin på hur institutionella ramar som regler och etiska riktlinjer påverkar och formar organisatoriska beteenden och beslut. En institution kan i detta sammanhang förstås som en uppsättning regler, rutiner och normer som styr och legitimerar handlande inom ett visst område (Scott, 2008). Medan legitimitetsteori innehåller strategier för att uppnå legitimitet, kopplas institutionell teori till hur organisationer utformas för att verka legitima (Deegan & Unerman, 2011).

Enligt institutionell teori finns det flera sätt att upprätthålla legitimitet. I det sammanhanget är isomorfism ett förklarande begrepp för hur organisationer anpassar sig till varandra inom samma miljö (Deegan & Unerman, 2011). Baker et al. (2014) visar hur institutionell teori kan tillämpas på revisionsområdet i form av hur regleringar och professionella normer påverkar revisionspraxis. Ett exempel på detta är införandet av Sarbanes-Oxley Act (SOX) i USA efter redovisningsskandalerna i Enron och Worldcom. Införandet av regleringsformen ses vara ett exempel på tvingande isomorfism, som visar hur politiska påtryckningar kan driva institutionell anpassning. Enligt Francis (2023) utgör reglerare och tillsynsmyndigheter goda krafter för att stärka revisionskvaliteten, bland annat genom att tillsynsmyndigheter har i uppgift att utfärda sanktioner vid olika överträdelser.

2.2 Revisionskontexten

2.2.1 Revisionens samhällsuppdrag

Granskningsverksamheten utgör en av de mest centrala funktionerna i det finansiella systemet och syftar till att motverka oegentligheter, öka redovisningens tillförlitlighet och stärka förtroendet hos intressenterna. Genom sin granskning ska revisorerna säkerställa att den finansiella information som lämnas ut är rättvisande och kan användas som underlag för beslutsfattande. Revisionens roll sträcker sig därför bortom enbart finansiell granskning, den utgör en viktig kontrollmekanism i samhället och bidrar till att upprätthålla rättssäkerhet, transparens och ansvarstagande (Rahman et al., 2023).

För att revisionen ska fullgöra sin funktion som kontrollmekanism ställs höga krav på dess yrkesutövare. Revisorsprofessionen präglas därför av krav på yrkesmässig kompetens, objektivitet och etiskt ansvarstagande. Alla revisionsuppdrag förväntas genomföras med samma noggrannhet och professionalism, oavsett vilken revisor som ansvarar för uppdraget (Öhman et al., 2023). På så sätt främjar uppsatta krav och förväntningar såväl homogenitet som revisionskvalitet i syfte att bibehålla intressenternas förtroende för denna samhällsviktiga uppgift (Francis, 2023).

Revisionsuppdraget omfattar i första hand granskning av ett företags årsredovisning, bokföring och förvaltning för att bedöma huruvida informationen är upprättad i enlighet med regelverk och redovisningsstandarder (INTOSAI, 2014). Granskningen syftar till att med rimlig säkerhet avgöra om redovisningen innehåller väsentliga felaktigheter eller inte. Utöver detta spelar revisionen också en viktig roll för bolagsstyrningen. Revisorn förväntas identifiera brister i företagsinterna kontrollsystem och därmed förebygga fel, bedrägerier och missförhållanden. Revisionsprocessen involverar därför flera parter, både företagets ledning, revisorernas arbetsgivare och intressenter. Varje part har olika förväntningar och intressen men ett gemensamt mål för samtliga är, eller borde vara, att upprätthålla transparens (Rahman et al., 2023).

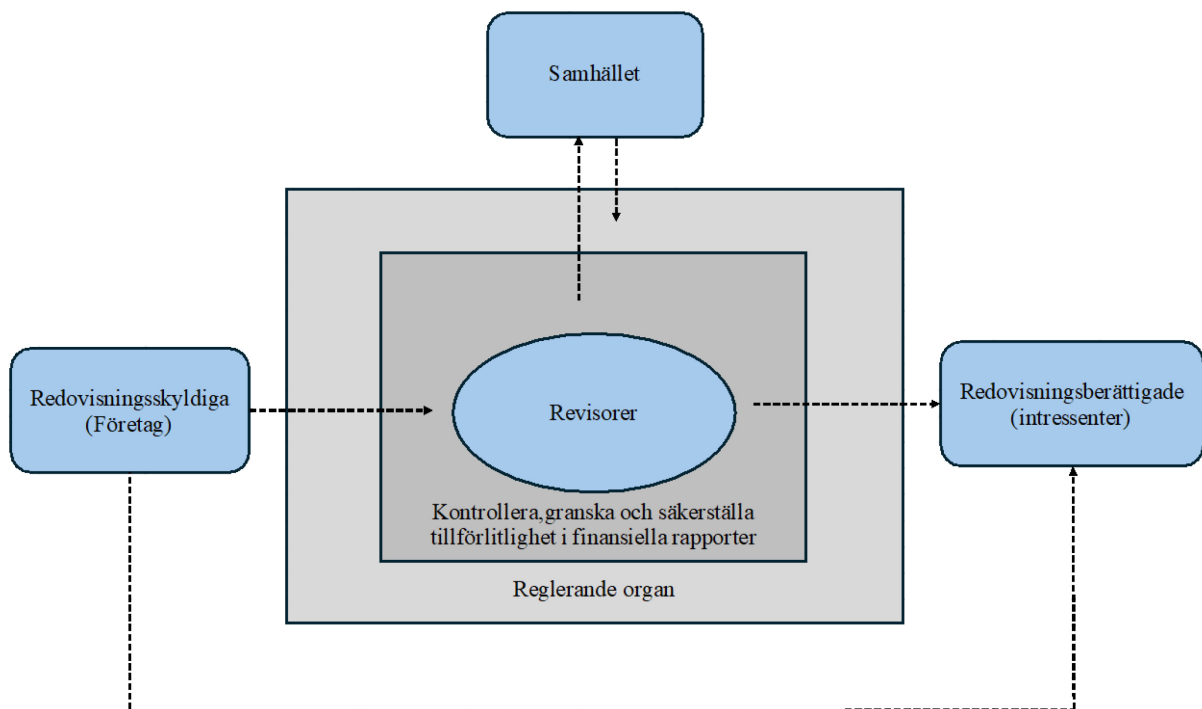
För att kunna utföra detta förtroendeuppdrag ställs höga krav på revisorns kompetens, professionalism och transparens. Det inkluderar inte enbart den utbildning som krävs utan även krav på fortlöpande kompetensförstärkning. Enligt förordningen (1995:665) har revisorer skyldighet att genomgå kontinuerlig fortbildning i syfte att hålla sig uppdaterade i fråga om förändringar i regelverk, normer och praxis. Dessutom uppmärksammar fortbildningen viktiga lagar, inklusive lagen (2017:630) om sanktioner mot penningtvätt och finansiering av terrorism (Revisorsinspektionen, uåa). Fortbildningen kan exempelvis utgöras av externa kurser anordnade av branschorganisationen FAR, företagsinterna seminarier eller digitala utbildningar med kursintyg (Revisorsinspektionen, uåa).

Även om revision i praktiken har existerat under lång tid, har revisionslagstiftningen genomgått en betydande utveckling både till omfattning och innehåll. Bland de viktigaste rättskällorna som reglerar revisorns uppdrag återfinns aktiebolagslagen, ABL, (2005:551) och revisorslagen (2001:883) och ett flertal föreskrifter och förordningar. Dessa anger bland annat vad revisionen ska omfatta, de formkrav som gäller och skyldigheterna i fråga om opartiskhet, självständighet och objektivitet.

Bland de reglerande ramverken återfinns internationella normer som International Financial Reporting Standards (IFRS) (IASB, 2018) och Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) (FASB, 2023). Till följd av att revisorsprofessionen blivit mer internationaliserad styrs även svensk revision av ramverk som International Standard on Auditing (ISA) och Public Company Accounting Oversight (PCAOB) (Carrington, 2023; PCAOB, 2024). Samtidigt som lagstiftningen föreskriver vad en revision ska omfatta och vilka krav som ställs på revisorn, hänvisar den till principer som god revisorssed och god revisionssed. Medan revisorslagen (2001:883) beskriver hur revisorerna ska uppträda i enlighet med god revisorssed, anger ABL (2005:551) hur utformningen av revisionen bör vara i enlighet med god revisionssed (Öhman, 2007). De goda sederna är således förankrade i lag men praxis styr innebörden och tolkningen av dem. Branschorganisationer och sakkunniga inom området är de som utarbetar direktiv för vad som är god revisorssed och god revisionssed (Öhman, 2007). Bolag som inte är aktiebolag och som därför inte omfattas av ABL har att följa revisionslagen (1999:1079).

Sammanfattningsvis är revisionens huvudsakliga syfte att kontrollera, granska och säkerställa tillförlitligheten i finansiella rapporter, se figur 1. De finansiella rapporter som granskas kommer från redovisningsskyldiga företag (avbildade till vänster i figuren). Dessa rapporter ska lämnas ut till redovisningsberättigade intressenter (avbildade till höger i figuren). Det förtroendeuppdrag som bland annat Cassel (1996) menar att revisorer har, är att vara länken mellan företag och intressenter, granska den information som bedöms vara riskfylld och väsentlig samt att informera intressenterna om revisionens utfall.

Förhållandet mellan redovisningsskyldiga, redovisningsberättigade och revisorer är styrt av reglerande organ. En del av samhällets förväntningar på revisionen är formulerade i dessa reglerande organ såsom lagstiftning och förordningar (INTOSAI, 2014), vilket återspeglas i form av pilarna mellan revisorer och samhället i figur 1. Samhället ansvarar också, via RI, för tillsynen av revisorer.



Figur 1. Informationsflöden utifrån revisorns samhällsuppdrag (inspirerad av Öhman, 2007).

2.2.2 Aktiebolagslagen (2005:551)

ABL reglerar svenska aktiebolag, där 9 kap rör revision av aktiebolag. En revisor har till uppgift att granska årsredovisningar, bokföring och företagets allmänna förvaltning. I enlighet med god revisionssed ska granskningen vara omfattande och djupgående och utgöras med professionell skepticism. Antalet revisorer kan variera men minst en revisor ska utses och fler kan tillkomma exempelvis vid specifika granskningar som hållbarhetsrapporter. Minst en revisor i revisionsuppdraget måste vara auktoriserad för de aktiebolag som omfattas av 9 kap 13§ och 14§. Efter en utförd granskning ska revisorn lämna en undertecknad revisionsberättelse till bolagsstämman. Revisionsberättelsen ska innehålla alla avvikelser en revisor upptäckt under granskningen.

En förutsättning för granskningen är att företagsledningen tillhandahåller revisorn allt den begär i fråga om både upplysningar och hjälp. Om revisorn anser sig inte fått tillräckliga revisionsbevis för att göra uttalanden i revisionsberättelsen ska det anges i revisionsberättelsen. Dessutom ska det framgå om det finns betydande tvivel om företagets fortlevnad och vilka händelser som grundar det ställningstagandet. Även andra anmärkningar ska framgå, exempelvis om företagsledningen inte har fullgjort sina skyldigheter att betala skatt och avgifter. Sådana uppgifter är till stor nytta för investerare och andra intressenter (Deegan & Unerman, 2011). Sedan år 1999 är svenska revisorer skyldiga att anmäla misstanke om ekonomisk brottslighet och dessutom underrätta styrelsen om detta (Öhman, 2023a).

Förutom detaljer om förutsättningar för revisionen beskriver ABL de fall där en revisor inte får åta sig ett uppdrag på grund av jäv. Det kan röra sig om en granskning av ett företag som kan äventyra revisorns oberoende. Sådana jävsförhållanden anses föreligga om revisorn exempelvis äger företaget, är delägare i det eller har ägarintressen inom samma koncern. Likaså om revisorn har en ledande befattning i företaget som granskas eller bistår företaget med bokföring. Även närstående relationer, som familj med ägarintressen eller ledande

befattningar, kan ge upphov till jäv. Syftet med jävsbestämmelserna är att säkerställa att revisionen utförs i enlighet med kraven på opartiskhet, självständighet och objektivitet.

2.2.3 Revisorslag (2001:883)

Enligt revisorslagen (2001:883) har revisorer ett antal skyldigheter i sin yrkesutövning. Dessa omfattar både god revisorssed och god revisionssed. Den mest grundläggande skyldigheten är att revisorer ska iaktta god revisionssed, vilket innebär att de måste agera utifrån de förväntningar som finns gällande granskningsarbetet. Därtill måste de bevara sin opartiskhet, sin självständighet och sin objektivitet i samtliga revisionsuppdrag. Likt jävsbestämmelserna i ABL framförs även här de fall när revisorn ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag (21§). Detta är en förutsättning för att revisionen ska vara trovärdig och därför måste revisorns förhållande till jäv också vara det. Dessutom framhåller lagen vikten av dokumentation för att skapa spårbarhet och ansvar i revisionsarbetet och på så sätt en insyn i hur granskningen utförts.

Undertecknandet av en revisionsberättelse kräver att den påskrivande är godkänd eller auktoriserad revisor enligt revisorslagen (2001:883). Liksom för andra yrken finns olika arbetstitlar inom revisorsprofessionen: revisorsassistent, godkänd och auktoriserad revisor. För att få avlägga ett revisorsprov, krävs som lägst kandidatexamen från universitet eller högskola och praktisk utbildning i minst tre år. Förutom revisorns skyldigheter reglerar revisorslagen (2001:883) även disciplinära sanktioner mot överträdelser (32–35§). Enligt 32§ ska upphävande av auktorisation eller godkännande inträda vid uppsåtliga felaktigheter i revisionsverksamheten, oredligt agerande eller utebliven avgift (39§). Om åsidosättande av skyldigheter sker på annat sätt ska en varning ges och om det anses tillräckligt får RI i stället utdela en erinran.

2.2.4 God revisorssed och oberoende

God revisorssed är det förhållningssätt en revisor förväntas ha. Det är uppbyggt av yrkesetiska normer framtagna via RI:s föreskrifter, branschorganisationen FAR:s rekommendationer och avgöranden i domstolar (Revisorsinspektionen, 2020). Dessutom påverkas det etiska förhållningssättet av internationella standarder som Ethics Standards board for Accountants (IESBA) (Rahnert & Olsson, 2023). God revisorssed utgör grunden för revisorsprofessionens anseende i sin helhet och införlivar en stor del av dess legitimitet.

Revisorns roll innebär sedan länge en balansgång mellan olika intressen (Johansson, 1976; Rahnert & Olsson, 2023). Å ena sidan förväntas de upprätthålla en hög professionell standard i enlighet med god redovisningssed, å andra sidan kan de utsättas för påtryckningar från både intressenter och arbetsgivare samt via ekonomiska incitament (Öhman, 2007). Det gör detta till en krävande yrkesroll där integritet och professionell skepticism är avgörande för att upprätthålla en förtroendeställning. Denna balansgång kan innebära etiska dilemman och hota revisorns oberoende. Sådana dilemman kan uppstå när revisorer samtidigt förväntas granska ett företag och ha en affärsrelation med företaget, vilket kan påverka förmågan att vara objektiv (Öhman, 2005).

Att revisorer ska genomföra revisionen oberoende innebär att den ska vara fri från personliga värderingar och åsikter. Oberoende anses utgöra grunden för en trovärdig revisionsmiljö. Det förutsätter att revisorn både är faktiskt oberoende också uppfattas som oberoende. IESBA särskiljer således två delar av oberoende, oberoende i sinnet (faktiskt oberoende) och oberoende i framförande (synbart oberoende). Oberoende i sinnet innebär att revisorn använder sitt professionella omdöme vid granskning och agerar med opartiskhet, självständighet och

objektivitet. Oberoende i framförande innebär att revisorn undviker situationer som skulle kunna ifrågasättas av en tredje part (IESBA, 2024).

2.2.5 God revisionssed och revisionsprocessen

I Sverige anses god revisionssed vara de förväntningar som finns på utförandet av revisionen. Det handlar bland annat om att revisionsprocessen ska följa det som framgår i 9 kap. 3§ ABL (SFS 2005:551). Det ställs krav på processens alla delar, planeringen, genomförandet, rapporteringen och dokumentationen av uppdraget (Rahnert & Olsson, 2023). Dessa moment regleras bland annat av internationella standarder (ISA) och svensk lagstiftning. Bland annat nämns kravet på att en revisor ska agera enligt god revisionssed i ABL 9 kap.

Planeringsfasen betraktas som den mest väsentliga delen av revisionsuppdraget. Enligt ISA 300 ska revisorn fastställa omfattning, tidsplan och väsentliga riskområden för uppdraget. Med hänsyn till att en helhetsgranskning inte är praktiskt genomförbar, används ett urval som prioriterar väsentliga poster. Det är dessutom i denna fas, som revisorn skapar sig klientkännedom (Carrington, 2023).

Granskningsfasen syftar till att samla in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som ligger till grund för revisionsberättelsen i enlighet med ISA 320. Generellt ska granskningen omfatta såväl kontroll- och substansgranskning som testning av intern kontroll (Dennis, 2015). Bristfälliga revisionsbevis kan enligt Dharmasiri et al. (2022) leda till misstro mot revisorn och försvåra eventuell efterhandskontroll. Rapporteringsfasen utmynnar i en revisionsberättelse som ska representera revisorns slutgiltiga bedömning efter granskningen. Enligt ISA 700 ska utformningen av revisionsberättelsen vara standardiserad och transparent. Denna fas inkluderar dessutom kommunikation med företagets ledning och inhämtande av ett utlåtande. Avslutningsvis ska allt arbete dokumenteras. Alla delar i revisionsprocessen ska utföras i enlighet med revisorslagen (2001:883).

2.3 Tillsyn

2.3.1 Syftet med tillsyn

Brister i revisionsarbetet kan leda till betydande konsekvenser för den påskrivande revisorn och revisionsbyrån samt påverka förtroendet för revisorsprofessionen (Öhman, 2023a). Brister anses förekomma när revisionskvaliteten inte är tillräcklig hög, vilket enligt Rajgopal et al. (2021) definieras som revisorns oförmåga att upptäcka och rapportera felaktigheter. Revisorns ansvar för den undertecknade revisionsberättelsen är således betydande. På grund av detta ses revisionsbrister som grava överträdelser och revisorer kan därför bli föremål för tillsyn och disciplinära sanktioner (Rahman et al., 2023).

Syftet med offentlig tillsyn är att säkerställa att revisorer följer kvalitetsstandarder och upprätthåller sitt oberoende. Hot mot revisorns oberoende kan till exempel uppstå i form av egenintresse, partiskhet, närhet till klient eller påtryckningar. För att främja oberoendet finns den så kallade oberoendeanalysen. En sådan analys ska genomföras inför varje uppdrag och dokumenteras för att möjliggöra en granskning i efterhand om så skulle visa sig vara nödvändigt (Johansson, 2005).

Tillsynens effektivitet sägs bero på vilka reaktioner som uppstår efter utfärdade sanktioner (Sundgren & Svanström, 2017). Trots sitt syfte har tillsynsmyndigheter mött kritik, främst utomlands (De Fuentes et al., 2015; Loehlein, 2017; Ghattas et al., 2024), men även i Sverige

(Sundgren & Svanström, 2017). Kritiken har i första hand riktats mot att tillsynsmyndigheterna inte tjänar sitt huvudsakliga syfte att förbättra revisionskvaliteten utan i stället upprätthåller en visuell efterlevnadsmiljö. Kritiken går ut på att tillsynsmyndigheterna har varit inställda på att skapa en bild av regulatorisk efterlevnad i stället för att fokusera på faktiska förbättringar i revisionskvaliteten (Ghattas et al., 2024). En central fråga i sammanhanget är tillsynens faktiska effektivitet och huruvida den bidrar till att förbättra revisionskvaliteten eller om den primärt är en formalitet (Loehlein, 2017; Ghattas et al., 2024).

2.3.2 Internationell tillsyn

I USA är det PCAOB som hanterar överträdelser av revisionsstandards och etiska riktlinjer. Om en formell utredning resulterar i en disciplinär sanktion dokumenteras så kallade Settled Disciplinary Orders (SDO) där det framgår vilka sanktioner som har drabbat revisionsbyrån och/eller enskilda revisorer (Dharmasiri et al., 2022). Liksom redovisning och revision harmoniserar globalt, finns internationell samverkan även gällande tillsynen av revisorer. I Sverige har RI samarbeten på nordisk, europeisk och global nivå för att på lång sikt skapa en internationell standardisering och möjliggöra gemensamma kvalitetskontroller. RI har ett särskilt avtal med den amerikanska tillsynsmyndigheten PCAOB, vilket möjliggör kvalitetskontroller av revisorer som reviderar svenska företag registrerade på USA-börsen (Revisorsinspektionen, uåb). I arbetet med att harmonisera tillsynen av revision på europeisk nivå, beslutade EU år 2017 att stärka samarbetet ytterligare i Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB). Kommittén syftar till att på ett effektivt sätt se till så att EU:s revisionslagstiftning tillämpas konsekvent i hela EU (European Commission, 2018). Detta ses som ett viktigt steg mot att gemensamt gå mot en mer harmoniserad tillsynsprocess.

2.3.3 Revisorsinspektionen och disciplinära sanktioner

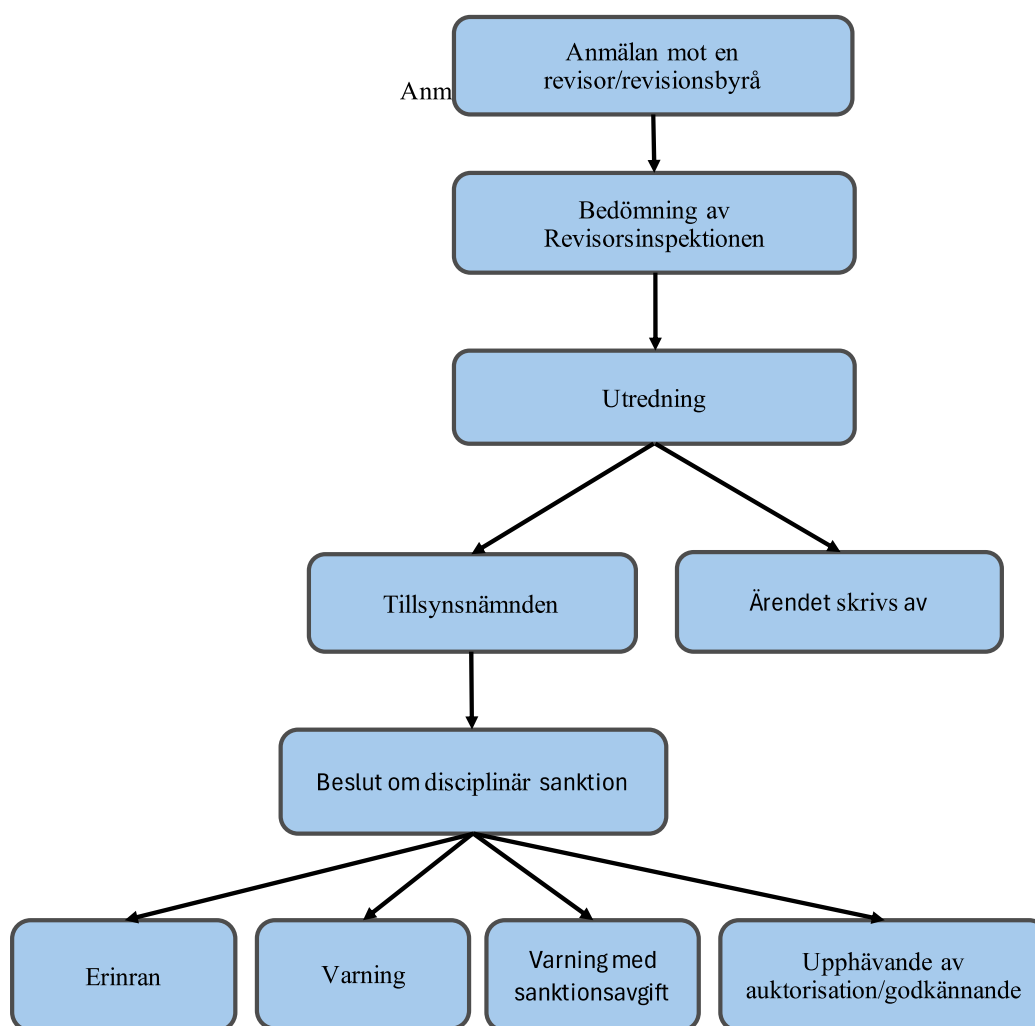
Som framgått hanteras tillsynen av revisorer i Sverige av RI. Myndigheten ansvarar för auktorisation och kontroll av revisorers verksamhet och ska förutom detta ansvara för att god revisorssed utvecklas och efterföljs enligt 3§ revisorslagen (SFS: 2011:883). En del av uppdraget är att tillgodose behovet av kvalificerade revisorer, vilket uppnås genom att utbilda och examinera revisorer. Det innebär bland annat ett ansvar för auktorisationsprov. I uppdraget ingår dessutom att genom tillsyn säkerställa att revisionsuppdragen följer lagar och standarder och att revisorer upprätthåller en hög revisionskvalitet. På så sätt är tillsynen i samhällets intresse (Johansson, 2023).

Tillsynen sker genom tematillsyn, kvalitetskontroller och riskbaserad tillsyn. Tematillsyn innebär en övergripande granskning av revisionsbranschen som helhet. Det inkluderar att upptäcka svagheter eller gemensamma utmaningar i syfte att höja revisionskvaliteten (Revisorsinspektionen, uåc). Kvalitetskontroller sker i enlighet med 27§ revisorslagen (SFS 2001:883) minst vart sjätte år. FAR hanterar anslutna revisionsbyråer och revisorer medan RI utför kvalitetskontroller för de som inte är anslutna till FAR. Dessutom ansvarar RI för att kvalitetssäkra de kvalitetskontroller som FAR utför. Syftet med dessa kontroller är att säkerställa att revisionsbyråerna har väl utformade system och processer för kvalitetssäkring på byrånivå och på uppdragsnivå. I de fall brister upptäcks inleder RI ett tillsynsärende inom ramen för den riskbaserade tillsynen (Revisorsinspektionen, uåf).

Tillsynsnämnden är ett särskilt beslutsorgan inom RI som utses av regeringen vart tredje år och där ordförande och viceordförande ska vara jurister med domarerfarenhet. Övriga ledamöter ska ha relevant erfarenhet inom revisionsområdet (Revisorsinspektionen, uåd). Syftet med denna diversifiering av yrkesroller är att täcka in fler kategorier inom professionen. Därför kan

ledamöterna vara auktoriserade eller godkända revisorer, advokater, experter, rådgivare, respektive akademiker (universitetslektorer eller professorer).

RI kan inleda ett riskbaserat tillsynsärende efter en anmälan mot en revisor eller revisionsbyrå eller upptäckta brister i kvalitetskontroller, se figur 2. Anmälan kan initieras från flera olika håll, av privatpersoner, företag eller myndigheter. Efter en anmälan sker en initial bedömning och utredning av ärendet av RI som sedan beslutar om ärendet ska skrivas av eller överlämnas för vidare utredning. Sedan är det tillsynsnämnden som utreder ärendet för att bedöma om det föreligger ett behov av en disciplinär sanktion, som kan vara erinran, varning med eller utan sanktionsavgift eller upphävande av revisorns auktorisation eller godkännande (Revisorsinspektionen, uåf). Figur 2 illustrerar den huvudsakliga gången i tillsynsärenden.



Figur 2. Rutin för tillsynsärenden, illustration utifrån Revisorsinspektionen (uåf).

Som framgår nederst i figur 2 kan beslutet om en disciplinär sanktion resultera i fyra typer av påföljder. Erinran används vid mindre allvarliga åsidosättanden av god revisorssed eller god revisionssed. Den sanktionsnivån anses vara en varningssignal till revisorn att korrigera sitt arbetssätt. Den andra sanktionsnivån, varning, är den normala påföljden vid åsidosättandet av revisorsplikter. I mer allvarliga fall kan varningen kompletteras med en sanktionsavgift. Denna tredje nivå är nära kopplad till den fjärde och sista typen av påföljd. Vid särskilt allvarliga fall

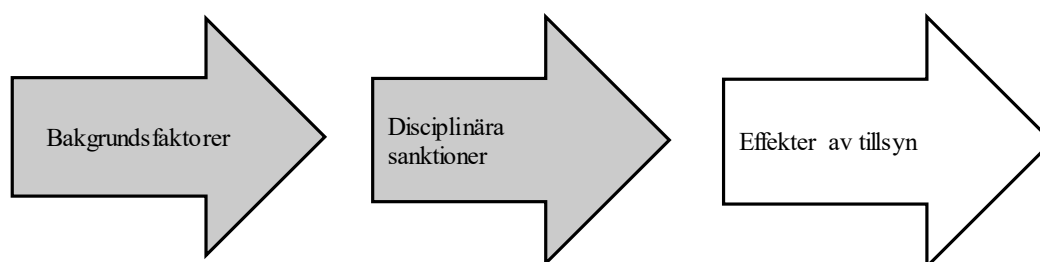
eller vid upprepade åsidosättanden kan revisorns auktorisation eller godkännande upphävas (Revisorsinspektionen, uåf).

Efter det att en disciplinär sanktion meddelats, kan revisorn överklaga beslutet till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet kan därefter behandlas i förvaltningsrätten, kammarrätten och till sist i Högsta Förvaltningsdomstolen (Revisorsinspektionen, uåf). Totalt har 21 beslut överklagats de senaste fem åren. Det motsvarar knappt 10 procent av alla avgöranden. Inget av dessa överklaganden har lett till att utfallet har ändrats (Widegren, 2025a).

2.3.4 Bakgrundsfaktorer och disciplinära sanktioner

Sundgren och Svanström (2017) undersökte effekterna av de 295 disciplinära sanktioner som utfärdades mellan 2005 och 2009. Studien fokuserade alltså på effekterna av sanktionerna, det vill säga i vilken mån tillsynsprocessen uppfyller sitt syfte att förbättra revisionskvaliteten och huruvida revisorers beteenden förändras efter en sanktion. Sundgren och Svanström (2017) fann bland annat att revisorer vid Big 4-byråer tenderar att få sänkt lön efter en sanktion, men varken klientbortfall eller förändrat rapporteringsbeteende kunde påvisas.

Som framgår av figur 3 skulle en kompletterande ansats vara att fokusera på en tidigare fas i tillsynsprocessen, det vill säga vilka faktorer och omständigheter som kan förklara varför vissa revisorer blir föremål för disciplinära sanktioner. I stället för att betona den reaktiva effekten av tillsynen i form av hur sanktioner påverkar revisorers framtida beteende kan fokus vara vilka riskfaktorer som föregår en disciplinär sanktion. De i denna uppsats fokuserade leden i tillsynsprocessen illustreras av de två gråmarkerade pilarna i figur 3.



Figur 3. Studiens fokusområde utifrån tillsynsprocessen.

2.4 Hypotesgenerering

2.4.1 Revisorns byråtillhörighet

Tidigare studier visar något olika resultat huruvida byråtillhörighet har betydelse i benägenheten att förekomma i disciplinära ärenden. Det finns en allmän uppfattning om att större revisionsbyråer bör leverera högre revisionskvalitet än mindre byråer. Detta med hänsyn till deras tillgång till expertkompetenser inom olika områden och bättre incitaments- och kvalitetskontrollsystem (Che et al., 2020). Maijoor och Vanstraelen (2006) ger ett mer nyanserat perspektiv. De fann att Big 4-byråer i Storbritannien uppvisar högre revisionskvalitet än de mindre byråerna, men de fann inte motsvarande samband i Frankrike eller Tyskland. Författarna gör således gällande att sambandet mellan byråtillhörighet och revisionskvalitet skiljer sig åt mellan olika länder.

Förutom att större revisionsbyråer som Big 4 antas uppvisa högre revisionskvalitet (Casterella et al., 2020; Cameran et al., 2022), förväntas de investera i bättre revisionsteknik och tillhörande hjälpmedel, vilket antas bidra till förbättrade granskningar. Sirois et al. (2016)

menar att de stora resursskillnaderna mellan Big 4-byråer och mindre byråer är avgörande för revisionskvaliteten. Större byråer har betydande resurser att investera i rekryteringar och utbildningar för att stärka humankapitalet. De kan effektivisera verksamheten och förbättra kvaliteten i sina revisionsuppdrag genom att använda bättre IT-system, arbetssystem och databaser. Det kan relateras till Lennox (1999) som hävdar att större byråer utför bättre revisioner än mindre byråer. Han menar också att dessa byråer gör mer korrekta going concern-bedömningar.

Att tillhöra ett internationellt nätverk innebär också ett starkare behov av att upprätthålla ett gott rykte för både den egna byrån och hela nätverket. Redan tidigt antydde DeAngelo (1981) att större byråer har mer att förlora på om de misslyckas med att rapportera oegentligheter och att det ger starkare incitament att tillhandahålla revisioner av hög kvalitet. Sundgren och Svanström (2012) menar att konsekvenserna vid sanktioner mot revisorer tillhörande Big 4-byråer även hanteras internt, genom reducerad ersättning till de sanktionerade.

Samtidigt pekar studier på att Big 4-revisorer löper högre risk att få allvarliga sanktioner när de faktiskt begår fel. Khurana et al. (2021) menar att Big 4-byråer granskas mer omfattande, vilket i sig ökar sannolikheten för att de fel som upptäcks bedöms som mer allvarliga jämfört med mindre byråer. Dessutom har större byråer ett rykte att förlora, vilket kan ge incitament för tillsynsmyndigheter att göra tydliga markeringar vid överträdelser (DeAngelo, 1981). Dharmasiri et al. (2022) påpekar att det amerikanska tillsynsorganet PCAOB utfärdar ekonomiskt mer kännbara sanktioner mot revisorer vid Big 4-byråer än mot revisorer vid mindre byråer. Trots detta tyder sambandet inte på att Big 4-byråer nödvändigtvis får allvarligare sanktioner i övrigt, men att de åläggs kraftfullare ekonomiska sanktioner på grund av deras finansiella kapacitet.

Sammantaget indikerar tidigare forskning att Big 4-byråer, utifrån deras marknadsledande position, har lägre sannolikhet att göra regelöverträdelser än mindre byråer, men med tanke på att de i allmänhet uppvisar eller antas uppvisa högre revisionskvalitet ökar sannolikheten för att de tilldelas allvarligare sanktioner när överträdelser faktiskt sker. Utifrån detta formuleras följande hypoteser:

H1a: *Revisorer som tillhör Big 4-byråer har lägre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än revisorer som tillhör mindre byråer*

H1b: *Revisorer som tillhör Big 4-byråer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än revisorer som tillhör mindre byråer*

2.4.2 Revisorns titel

Gällande revisorers titel fokuserar merparten studier på revisorns position i form av delägare i revisionsbyrån eller ej (Miller, 1992; Trotman et al., 2009; Gul et al., 2013) respektive revisorns utbildning (Gul et al., 2013; Shanti, 2022). Även om tidigare forskning inte specifikt undersöker hur auktoriserade och godkända revisorer förhåller sig till varandra, är resultaten från studierna relevanta med avseende på hur dessa båda grupper av revisorer blir föremål för disciplinära sanktioner.

Enligt Gul et al. (2013) har revisorer på högre positioner starkare incitament än andra att agera utifrån byråns intressen, vilket kan påverka deras bedömningar. På liknande sätt menar Miller (1992) att delägare, till följd av sin position, bör vara mer konservativa i sina bedömningar.

Samtidigt visar Lane och O'Connel (2009) respektive Bishop et al. (2017) att oegentligheter tenderar att vara hänförliga till högre hierarkiska positioner i en organisation.

Vidare har revisorer med högre formell utbildning en kunskapsfördel gentemot andra revisorer, vilket kan kopplas till sannolikheten att upptäcka felaktigheter. Utbildning anses därför utgöra en central del av revisorers expertis (Che et al., 2018). Shanti (2022) indikerar att revisorer med examen i redovisning eller från en mer avancerad utbildning levererar bättre revisioner än andra revisorer. Detta resonemang hänförs till bättre förutsättningar, i form av kunskap och färdigheter, att genomföra grundliga revisioner. I kontrast fann Gul et al. (2013) att revisorer med en magisterexamen eller högre tenderar att vara mer aggressiva i sina bedömningar.

Allmänt sett kan personlighet och ansvarsnivå påverka benägenheten att begå fel eller medföra hårdare bedömningar vid överträdelser. Bertrand och Schoar (2003) hävdar att individer med större ansvar ofta uppvisar mer självständiga och ibland avvikande beteenden, vilket kan leda till allvarligare konsekvenser när fel inträffar. Utöver detta kan det argumenteras för att tillsynsmyndigheter tenderar att ställa högre krav på revisorer med högre formell kompetens, vilket gör att när dessa påvisar brister i arbetet bedöms det som mer allvarligt (Dharmasiri et al., 2022).

Sammantaget visar tidigare forskning att det finns skillnader i yrkesutövningen beroende på den formella kompetensen. Ett exempel på att detta kan påverka revisionskvaliteten hämtas från Tagesson och Öhman (2015) som rapporterar att auktoriserade revisorer uppvisar större träffsäkerhet i fråga om going concern-bedömningar. Mot denna bakgrund är det rimligt att anta att formella kompetensskillnader medför att auktoriserade revisorer har lägre sannolikhet att förekomma i disciplinära ärenden. Det är dessutom rimligt att anta att auktoriserade revisorer, analogt med Big 4-revisorer, riskerar mer allvarliga disciplinära sanktioner än godkända revisorer vid regelöverträdelser. Följande hypoteser formuleras:

H2a: *Auktoriserade revisorer har lägre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än godkända revisorer*

H2b: *Auktoriserade revisorer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än godkända revisorer*

2.4.3 Revisorns könstillhörighet

Tidigare studier om hur etiska attityder påverkas av könstillhörighet visar att kvinnor tenderar att agera mer etiskt än män (Chung & Trivedi, 2003; Isidro & Sobral, 2015). Det ställningstagandet hänför sig till olikheter i risktagande mellan könen och även till att kvinnliga revisorer lägger mer tid på att planera revisionsuppdragen för att minska risken för felaktigheter.

Det finns dessutom observerade skillnader i självsäkerhet, vilket Mnif och Cherif (2022) menar kan inverka på upptäckandet av felaktigheter i redovisningen. Medan manliga revisorer tror sig kunna upptäcka alla felaktigheter, kommer mindre självsäkra kvinnliga kollegor sannolikt att göra en mer heltäckande revision för att finna fel (Owhoso & Weickgenannt, 2009; Mnif & Cherif, 2022). Detta är i linje med Hardies et al. (2016) och deras slutsats att kvinnliga revisorer gör färre revisionsfel och är mer noggranna i sitt arbete.

Studier lyfter också fram mer riskfyllda beteenden hos män, vilket Vermeir och Van Kenhove (2008) kopplar samman med att män tenderar att begå fler bedrägerier än kvinnor. I en studie

om överträdelser av Securities and Exchange Commissions (SEC:s) regler för handel med värdepapper i USA fann Juric et al. (2018) att män var överrepresenterade och en bedrägeriundersökning utförd av Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) visar att män återfanns i mer än 70% av bedrägerifallen (ACFE, 2020). Att män är överrepresenterade i fråga om finansiella oegentligheter förstärker bilden av ett könsrelaterat riskmönster. Det är därför rimligt att detta, medvetet eller omedvetet, kan påverka sanktionspraxis och att det bidrar till att manliga revisorer får allvarligare sanktioner när fel begås.

Genom att studera byråer i Sverige och Finland fann Ittonen et al. (2013) att de finansiella rapporterna som reviderades av kvinnliga revisorer var av högre kvalitet än de som var granskade av manliga revisorer. Däremot fann Nausation och Jonnergård (2017) inget samband mellan könstillhörighet och kvalitet när de studerade ekonomichefer och revisorer verksamma i Sverige. Detta resultat förklaras av att Sverige anses vara ett av världens mest jämställda länder. Vidare visar Hardies et al. (2021) att kvinnliga revisorer förväntas uppvisa större skicklighet än manliga kollegor eftersom revisionsbranschen är mansdominerad. För att konkurrera om ledande befattningar måste kvinnorna därför vara mer noggranna i sina revisionsuppdrag. Det kan innebära att kvinnliga revisorer begår jämförelsevis färre överträdelser med allvarliga sanktioner som följd. Noggrannhet (Hardies et al., 2021) tillsammans med ett konservativt förhållningssätt (Vermeir & Van Kenhove, 2008) kan därmed bidra till att kvinnliga revisorer överträder regler i mindre grad och i situationer som bedöms mindre allvarliga.

Sammantaget indikerar dokumenterade beteendeskilnader mellan män och kvinnor samt mellan manliga och kvinnliga revisorer att de förstnämnda uppvisar ett större risktagande. Därmed framstår det som sannolikt att manliga revisorer i högre grad blir föremål för både fler och allvarligare disciplinära sanktioner än sina kvinnliga kollegor. Utifrån detta formuleras följande hypoteser:

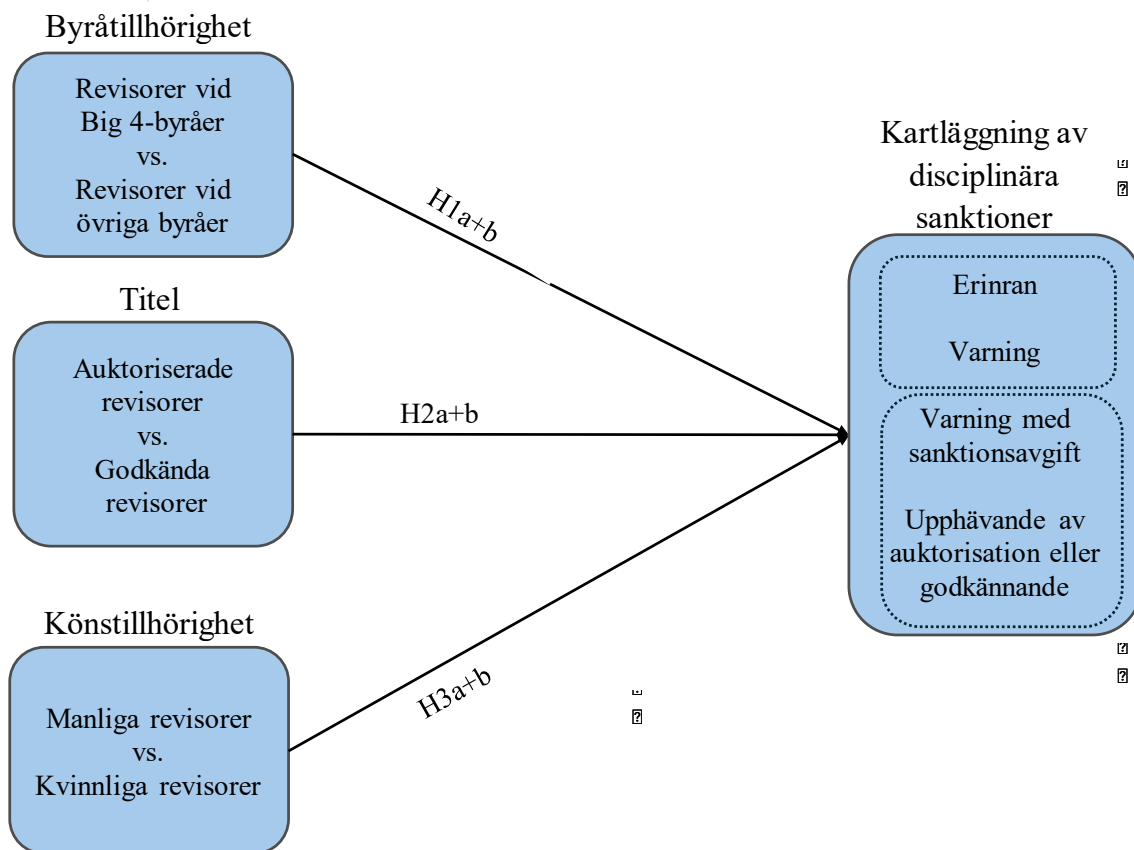
H3a: *Manliga revisorer har högre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än kvinnliga revisorer*

H3b: *Manliga revisorer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än kvinnliga revisorer*

2.5 Analysmodell

Utifrån studiens syfte och hypotesgenerering konstruerades en analysmodell, se figur 4. Den första delen av analysen avser en kartläggning av disciplinära sanktioner, se figurens högra kolumn, där det också framgår att sanktionerna kan vara av olika allvarlighetsgrad, från erinran och varning till varning med sanktionsavgift och upphävande av auktorisation eller godkännande.

Den andra delen av analysen fokuserar på eventuella skillnader mellan olika grupper av revisorer i fråga om att förekomma i ett tillsynsärende och med avseende på den disciplinära sanktionens allvarlighetsgrad, se figurens vänstra kolumn. Frekvensen relateras till hypoteserna H1a, H2a och H3a medan allvarlighetsgraden relateras till hypoteserna H1b, H2b och H3b, se den mittersta kolumnen i figuren.



Figur 4. Studiens analysmodell (skapad av författaren).

3. Metod

I följande avsnitt presenteras den metod som användes för att genomföra studien. Det redogörs bland annat för datainsamling och dataanalys samt ställningstaganden relaterade till studiens olika delar.

3.1 Litteratursökning och källkritik

Studien genomfördes huvudsakligen med stöd av sakkunniggranskade vetenskapliga artiklar hämtade från databaserna *Web of Science* och *Emerald*. De vetenskapliga artiklar som användes var i första hand publicerade i internationella tidskrifter inom området redovisning och revision. En strukturerad litteratursökning genomfördes med nyckelorden “*audit quality*”, “*disciplinary actions*”, “*Big 4*”, “*audit gender*”, “*audit sanctions*” för att anpassa sökningen till studiens syfte. För att ytterligare begränsa urvalet användes filter för högsta citering och inom tidsramen tolv år. Tidsramen säkerställer att studien inte utgår från information som kan ha blivit inaktuell. Undantag från tidsramen gjordes för källor som bedömdes vara relevanta trots sin ålder. Dessa behandlade i huvudsak etablerade teorier.

Litteratursökningen resulterade i många utländska studier, vilket var förväntat då stora delar av den vetenskapliga diskussionen inom revisionsområdet bedrivs i en internationell kontext (exempelvis regleringar som 2002 års Sarbanes-Oxley Act (SOX) i USA och 2014 års EU-direktiv om revision). SOX är applicerbart på samtliga Big 4-byråer till följd av deras globala nätverk och EU-direktivet infördes i syfte att stärka revision i EU. Det finns en långtgående trend att revisionsområdet blir mer harmoniserat och internationellt reglerat, vilket ökar användbarheten av utländska studier även i en svensk kontext.

Samtidigt medförde detta en del begränsningar i användbarheten eftersom det trots internationella regleringar kan finnas nationella skillnader i tillsynskulturen inom revisionsområdet. Därför kunde vissa studier inte generaliseras till en svensk kontext och av det skälet exkluderades dessa. Resterande utländska studier, som trots allt bedömdes relevanta, användes främst för att etablera begreppsramar och resonemang samt för att generera hypoteser. För att ytterligare ta hänsyn till denna begränsning prioriterades svenska källor där sådana fanns att tillgå. Studien av Sundgren och Svanström (2017) utgjorde exempelvis en viktig utgångspunkt då den fokuserade på effekterna av disciplinära sanktioner i Sverige.

Det är också viktigt att medge att vissa källor är hämtade från tidskrifter med jämförelsevis lägre ranking enligt Academic Journal Guide (AJG), vilket är en internationellt etablerad rankinglista över i första hand företagsekonomiska och nationalekonomiska tidskrifter. Skälet till användningen av ett antal artiklar publicerade i lägre rankade tidskrifter är deras relevans för den ämnesmässiga inriktningen på denna uppsats.

Utöver vetenskapliga artiklar användes bokkapitel, läroböcker och hemsidor för att komplettera informationsinhämtningen. Även om vissa av dessa källor inte genomgått sakkunniggranskning är de skrivna av etablerade forskare och tillförde kunskap om revisions- och tillsynsområdet, dess historiska utveckling och de förväntningar som finns på yrket. Den information som inhämtades på detta sätt var främst kopplad till förordningar, standarder och föreskrifter om tillsyn. Hemsidorna valdes ut utifrån trovärdighet, vilket resulterade i att de

föreläsningsvis var publicerade av myndigheter. All publicerad information från myndigheter är kvalitetsgranskad innan publicering, vilket minskar risken för felaktigheter.

3.2 Forskningsdesign

Utifrån studiens syfte ansågs en deduktiv ansats vara lämplig, vilket innebär att hypoteserna genererades med stöd av tidigare forskning (Bryman & Bell, 2017). Via ett forskningsprojekt vid Centrum för forskning om ekonomiska relationer (CER) vid Mittuniversitetet användes data från tillgängliga tillsynsprotokoll från RI och efter analyser av denna data accepterades eller förkastades hypoteserna.

Ett kvantitativt tillvägagångssätt föll sig således naturligt, vilket också var i linje med tidigare studier på området (Tagesson & Öhman, 2015; Hottegindre et al., 2016; Kedia et al., 2018; Adekoya et al., 2020; Khurana et al., 2021; Dharmasiri et al., 2022). Enligt Bryman och Bell (2017) är detta metodval passande om syftet är att analysera en förutbestämd mängd data för att sedan kvantifiera denna. Ett kvantitativt metodval möjliggjorde även generaliseringar av resultaten. En kritik som kan riktas mot valet av ett kvantitativt tillvägagångssätt är att datainsamlingen inte fångar subjektiva, sociala och kontextuella faktorer med betydelse för hur tillsynsärenden uppstår och hanteras. Det förhindrar studien att ta hänsyn till individers berättelser och upplevelser på samma sätt som kvalitativ forskning kan göra (Braun & Clarke, 2013). En kompletterande kvalitativ studie i form av intervjuer med sanktionerade revisorer eller företrädare för tillsynsmyndigheten skulle potentiellt kunna fördjupa förståelsen för tillsynsprocessen, men det lät sig inte göras inom tidsramen för denna magisteruppsats. Däremot var det möjligt att till skillnad från Sundgren och Svanström (2017) undersöka en längre tidsperiod av tillsynsärenden.

3.3 Urval och inhämtning av data

Studien fokuserade på svenska tillsynsärenden och svenska revisorer var följaktligen studiens undersökningsobjekt. Data om disciplinära ärenden mellan åren 2017 och 2024 erhöles via protokoll från RI:s tillsynsnämnd. Förutom avgränsningar i form av undersökt tidsperiod gjordes avgränsningar även i fråga om variabler. Initialt övervägdes revisorns ålder som ytterligare en oberoende variabel, men på grund av att datamaterialet inte innehöll sådana uppgifter exkluderades denna.

Även data om byråtillhörighet saknades i protokollen och därav krävdes separata sökningar. För att få tillgång till respektive revisors byråtillhörighet vid tidpunkten för tillsynsärendet gjordes sökningar på Google och via söksträngen "namn + revisor". För att säkerställa namnet på arbetsgivaren vid tidpunkten för tillsynsärendet kontrollerades också respektive revisors LinkedIn.

Även andra ställningstaganden var nödvändiga för att hantera datan. Förutom disciplinärenden innehöll protokollen förhandsbesked och dispensärenden, vilka exkluderades från studien. Dessa typer av ärenden bedömdes inte vara relevanta eftersom de inte utgör tillsynsärenden. Förhandsbesked och dispensärenden är administrativa beslut och vägledande uttalanden utifrån tolkningar av regelverk eller ansökningar om undantag.

Protokollen innehöll information om respektive tillsynsärende: revisorns namn, könstillhörighet, titel, skäl till tillsyn och disciplinär sanktion. All data sammanställdes därefter manuellt i en Excel-fil av författaren till denna uppsats. Data kategoriserades efter år, byråtillhörighet, titel, könstillhörighet, skäl för tillsyn och disciplinär sanktion. Namnen på

revisorerna uteslöts av anonymitetsskäl och med anledning av att det inte påverkade studiens utfall. Det totala antalet tillsynsärenden under perioden 2017–2024 var 312. Av dessa föll ett bort eftersom byråtillhörigheten inte kunde fastställas och således kunde 311 tillsynsärenden beaktas.

3.4 Operationalisering, kodning och dataanalys

3.4.1 Operationalisering

Operationalisering används främst inom kvantitativ forskning och avser omvandlingen från teoretiska begrepp till mätbara variabler (Bryman & Bell, 2017). I detta fall handlade det om att kunna mäta disciplinära sanktioner samt revisorns byråtillhörighet, titel och könstillhörighet.

Gällande kategoriseringen av disciplinära sanktioner utgick operationalisering från fyra sanktionsnivåer, "Erinran", "Varning", "Varning med sanktionsavgift" och "Upphävande av auktorisation eller godkännande". Därefter delades dessa upp i två huvudgrupper för att kunna testa hypoteserna H1b, H2b och H3b. Dessa var "Mindre allvarliga", vilket avser erinran och varning medan "Mer allvarliga" avser varning med sanktionsavgift respektive upphävande.

Revisorns byråtillhörighet baserades på Tagesson och Öhman (2015) och de tre grupperna "Big 4-byråer", "Mellanstora byråer" och "Mindre byråer". Byråerna som tillhör kategorin "Big 4-byrå" är PwC, KPMG, EY och Deloitte och de "Mellanstora byråerna" är Grant Thornton, BDO och Mazars. "Mindre byråer" avser resterande byråer som inte faller in under någon av de andra kategorierna. Inför hypotestesterna delades byråerna in i två huvudgrupper, "Big 4-byrå" och "Övriga byråer" som inkluderar såväl mindre som mellanstora byråer, vilket följer den procedur som Tagesson och Öhman (2015) tillämpade.

Gällande revisorns titel användes tre kategorier, "Auktoriserad", "Godkänd" och "Byrå". Alternativet "Byrå" avsåg de åtta disciplinärenden som riktades mot en revisionsbyrå och inte mot en enskild revisor. Revisorns titel, "Auktoriserad" eller "Godkänd", framgick av protokollen för respektive tillsynsärende.

Alternativen för könstillhörighet var "Man" och "Kvinna" eller "Byrå". Som påpekades ovan var de åtta fall som föll under alternativet "Byrå" tillsynsärenden riktade mot en byrå. I vissa studier är det vanligt med fler alternativ för könstillhörighet, som "Annat" eller "Vill inte ange". I det här fallet fanns inga andra alternativ enligt tillsynsprotokollen.

3.4.2 Kodning

För att analysera studiens data kodades respektive variabel, se tabell 1. Den beroende variabeln "Disciplinära sanktioner" kodades enligt en ordinalskala, "Erinran" = 0, "Varning" = 1, "Varning med sanktionsavgift" = 2 och "Upphävande av auktorisation eller godkännande" = 3. Dessutom kodades de två grupperna av "Disciplinära sanktioner" med 0 respektive 1.

För den oberoende variabeln "Byråtillhörighet" var kodningen "Big 4-byrå" = 0, "Mellanstor byrå" = 1 och "Mindre byrå" = 2. Vidare kodades "Byrågrupp" enligt följande: "Big 4-byrå" = 0, "Övriga byråer" = 1. Gällande "Titel" kodades "Auktoriserad revisor" = 0 och "Godkänd revisor" = 1. Gällande "Könstillhörighet" kodades "Man" = 0 och "Kvinna" = 1.

Tabell 1. Kodning av studiens variabler

Variabel	Kodning
<u>Beroende variabel</u>	
Disciplinära sanktioner	
Erinran	0
Varning	1
Varning med sanktionsavgift	2
Upphävande av auktorisation eller godkännande	3
<i>Gruppering disciplinära sanktioner efter allvarlighetsgrad</i>	
Mindre allvarlig (erinran + varning)	0
Mer allvarlig (varning med sanktionsavgift + upphävande)	1
<u>Oberoende variabler</u>	
Byråttillhörighet	
Big 4-byrå	0
Mellanstor byrå	1
Mindre byrå	2
<i>Gruppering byråttillhörighet</i>	
Big 4-byrå	0
Övriga byråer (mellanstora + mindre)	1
Titel	
Auktoriserad revisor	0
Godkänd revisor	1
Könstillhörighet	
Man	0
Kvinna	1

3.4.3 Dataanalys

3.4.3.1 Kategorisering

Efter det att det insamlade datamaterialet sammanställts i en Excel-fil, påbörjades en kategorisering för att urskilja mönster bakom sanktionerna. Uppdelningen utgick från två huvudkategorier enligt den teoretiska referensramen: god revisorssed och god revisionssed. God revisorssed inkluderar oberoendeproblem och jäv respektive formella brister och behörighetsproblem medan god revisionssed hänvisar till bristande revisionsarbete och dokumentation respektive underlåtenhet att agera vid regelöverträdelser eller oegentligheter, se tabell 2.

Tabell 2. Kategorisering

Huvudkategori	Underkategori
God revisorssed	Oberoendeproblem och jäv
	Formella brister och behörighetsproblem
God revisionssed	Bristande revisionsarbete och dokumentation
	Underlåtenhet att agera vid regelöverträdelser eller oegentligheter

Oberoendeproblem och jäv avser situationer där revisorn har accepterat ett uppdrag som till synes hotar oberoendet eller där det finns risk för jäv. Det kan dessutom vara fall där revisorn inte dokumenterat sina överväganden kring oberoendet, vilket strider mot god revisorssed. Kategorin formella brister och behörighetsproblem omfattar de fall där revisorn inte uppfyllt lagstadgade eller regulatoriska krav för att utföra revisionen. Exempel på sådana fall är när revisorn saknade behörighet att ensam avge en revisionsberättelse eller där kraven på fortbildning inte var uppfyllda, se exempel i tabell 3.

Bristande revisionsarbete och dokumentation kan förekomma i fall där revisorn inte samlat tillräckligt med revisionsbevis för att styrka sina uttalanden, eller i form av andra otillräckliga granskningsinsatser. Nästa underkategori avser fall där revisorn haft underlåtenhet att agera vid regelöverträdelser eller oegentligheter. I praktiken kan det vara situationer där revisorn inte agerat vid utebliven eller sen årsredovisning eller misstanke om bokföringsbrott. Sådana brister är ett avsteg från revisorns skyldigheter enligt ABL och god revisionssed.

Utöver kategoriseringarna hämtades citat från RI:s sammanfattade bedömningar i respektive disciplinärende. Detta för att fånga motiveringarna bakom sanktionerna och för att säkerställa korrekta kategoriseringar av varje ärende. I tabell 3 redovisas sex exempel på hur materialet kategoriserades i följande ordning: citat, skäl, underkategori och huvudkategori. Notera att det tredje och sjätte exemplet påvisar misstag i två underkategorier. Av anonymitetsskäl ersattes revisorernas namn konsekvent med bokstaven "A".

Tabell 3. Exempel på kategoriseringar

Citat	Skäl	Underkategori	Huvudkategori
"A var, i sin egenskap av godkänd revisor, inte behörig att ensam avge revisionsberättelser i bolagen för de aktuella räkenskapsåren."	Ej behörig att avge revisionsberättelse	Formella brister och behörighetsproblem	God revisorssed
"A har i de aktuella revisionsuppdragen inte dokumenterat vilka överväganden som A har gjort eller vilka slutsatser som A har dragit beträffande sitt oberoende med anledning av den fristående rådgivningen."	Hot mot oberoende	Oberoendeproblem och jäv	God revisorssed
"Genom att inneha ett revisionsuppdrag som A inte var behörig att inneha och därigenom överträda aktiebolagslagens jävsbestämmelser har A åsidosatt sina skyldigheter som revisor"	Jäv och ej behörig	Formella brister och behörighetsproblem + Oberoendeproblem och jäv	God revisorssed
"A har därmed inte haft tillräckliga revisionsbevis för att godta en nedskrivning med ett väsentligt belopp av nämnda balanspost. Han har av samtliga skäl saknat grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar."	Saknat revisionsbevis	Bristande revisionsarbete och dokumentation	God revisionssed
"A vidtog inte heller senare några sanktioner för att förmå bolagets styrelse att upprätta årsredovisning. Så som Revisorsinspektionen uttalat i ett flertal beslut bör revisorn i nu aktuell situation enligt god revisionssed skriva till bolaget styrelse och påtala dess skyldigheter. Det gjorde han inte."	Brustit i sin agerandeplikt att påtala styrelsen om sen ÅR	Underlåtenhet att agera vid regelöverträdelser eller oegentligheter	God revisionssed
"A har inte i någon av de fyra aktuella revisionerna utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. Han har inte heller uppfyllt den aktivitetsplikt som åvilar revisorer för att se till att material för revisions avlämnas i rätt tid och har vidare underlåtit att vidta de sanktioner som aktiebolagslagen kräver vid misstanke om brott."	Saknat revisionsbevis och brustit i aktivitetsplikten samt underlåtit att underrätta om brottsmisstanke	Bristande revisionsarbete och dokumentation + Underlåtenhet att agera vid regelöverträdelser eller oegentligheter	God revisionssed

3.4.3.2 Bearbetning av data

För att ytterligare bearbeta den inhämtade datan användes programvaran *IBM SPSS Statistic*. Inledningsvis sammanställdes deskriptiv statistik i form av frekvenstabeller och korstabeller för olika grupper av revisorer. Kartläggningen av disciplinära sanktioner för de studerade åren genomfördes i syfte att studera variationer mellan åren och finna orsaker till påvisade skillnader.

För hypoteserna H1a, H2a och H3a användes data om det totala antalet revisorer i Sverige vid tiden för uppsatsskrivandet för att utifrån detta kunna beräkna sannolikheten för populationen att få disciplinära sanktioner. Gällande detta samt revisorers titel och könstillhörighet användes data från RI:s månadsstatistik per 2025-05-02 (Revisorsinspektionen, 2025). Data gällande fördelningen mellan byråttillhörighet byggde på uppskattningar från Öhman et al. (2023). Siffrorna finns sammanställda i tabell 4.

Tabell 4. Översikt över revisorskåren i Sverige (2025)

Kategori	Antal (andel)
Totalt antal revisorer	3101
Byråstorlek	Big 4-byråer: (≈50%)
	Övriga byråer: (≈50%)
Titel	Auktoriserade: 2919 (94%)
	Godkända: 182 (6%)
Könsfördelning	Män: 1918 (62%)
	Kvinnor: 1183 (38%)

Utifrån kodningen av datan genomfördes statistiska analyser i form av χ^2 -tester och regressionsanalyser för att testa studiens hypoteser. Regressionsanalyserna visade bland annat B-koefficienten (B) och förväntat B (Exp B). B-koefficienten visar styrkan och riktningen på sambandet mellan den oberoende och den beroende variabeln. Ett positivt värde indikerar ett positivt samband, medan ett negativt värde indikerar motsatsen. Förväntat B visar sannolikheten för att något ska inträffa när den beroende variabeln ökar med en enhet. Om värdet är större än 1 betyder det att sannolikheten ökar och om det är mindre än 1 betyder det att sannolikheten minskar (Berk & DeMarzo, 2017).

Därefter tolkades resultatet via p-värden för respektive test. P-värdet används för att bedöma den statistiska signifikansen i ett test med två variabler och återspeglar den sannolikhet forskaren är beredd att acceptera för att dra en felaktig slutsats. Inom företagsekonomisk forskning är signifikansnivån 0,05 ett vanligt gränsvärde. Det innebär att det finns en femprocentig risk för att slumpen ska påverka resultatet. Sammantaget innebär ett lägre p-värde ett mer signifikant samband (Bryman & Bell, 2017). Med hänsyn till tidigare forskning inom området (Sundgren & Svanström, 2017; Khurana et al., 2021; Dharmasiri et al., 2022) presenteras signifikansnivåerna 0,01, 0,05 och 0,1 under respektive analys. I denna studie förkastades hypoteserna vid signifikansnivåer högre än 0,05.

3.4.3.3 Modellspecifikation

Modellspecificeringen illustrerar hur regressionsanalysen tog form. Den beskriver sambandet mellan den beroende variabeln och de tre oberoende variablerna.

$$Y_{\text{Disciplinära sanktioner}} = X_1 + X_2 + X_3$$

Den beroende variabeln benämns $Y_{\text{Disciplinära sanktioner}}$ medan de oberoende variablerna avser X_1 (revisorers byråtillhörighet), X_2 (revisorers titel) och X_3 (revisorers könstillhörighet).

3.5 Kvalitetskriterier och etiskt förhållningssätt

3.5.1 Validitet

Validitet avser giltigheten av en studie och om den mäter det den förväntas mäta (Bryman & Bell, 2017). Ett viktigt moment beträffande validiteten avser operationaliseringen av variablerna. Därför var det av vikt att mätningen av variablerna var i enlighet med tidigare studier och förankrad i teori. Förutom operationaliseringen är datainsamlingen en indikation på validitet. I denna uppsats är datan med stor sannolikhet korrekt eftersom den i huvudsak hämtades från RI, vilket ger en god grund för att se datan som innehållsmässigt validerad.

För att studien skulle kunna generalisera resultatet för sannolikheten för alla revisorer att bli sanktionerade, inhämtades data gällande det totala antalet revisorer och fördelningen med avseende på uppsatsens oberoende variabler. Det var med andra ord ett sätt att stärka validiteten och mäta det uppsatsen syftade till att mäta. Ett moment som kan ha äventyrat validiteten var den manuella handpåläggningen som krävdes för att genomföra datainsamlingen. Författaren var tvungen att manuellt avläsa dokumenten från RI för att sedan sammanställa informationen i datafiler. Risken med detta moment var att felaktig information sammanställdes på grund av den mänskliga faktorn. Med hänsyn till detta kontrollerades datan flertalet gånger för att minimera risken för eventuella fel.

3.5.2 Reliabilitet

Reliabilitet avser tillförlitligheten och konsekvensen av en studie. Det innebär att studiens resultat och tillvägagångssätt ska vara replikerbart och konsekvent över tid. Replikerbarhet hänger samman med huruvida resultatet från en undersökning blir detsamma om studien genomförs på nytt, vilket är något som oftast diskuteras i kvantitativa studier (Bryman & Bell, 2017). Att datainsamlingen utgick från offentliga data innebär att samma data kan tillhandahållas vid en replikerande studie, vilket i sin tur talar för en starkt reliabilitet. Dessutom lades möda ned på att göra en noggrann redogörelse för metodval och tillvägagångssätt, vilket underlättar för en replikerande studie. Trots detta finns det aspekter som kan ha påverkat reliabiliteten negativt.

Att datainsamlingen hanterades manuellt innebar per automatik personliga bedömningar och tolkningar, vilket kan innebära att en replikerande studie genomförs utifrån delvis andra bedömningar och tolkningar. Till följd av den manuella hanteringen finns en potentiell risk för felaktiga kategoriseringar. För att minska denna risk tydliggjordes hur den manuella hanteringen gick till, se *avsnitt 3.4.3.1*. Vidare innehöll tillsynsärendena i vissa fall otillräcklig information om revisorernas byråtillhörighet, vilken därav behövde inhämtas separat. Tillvägagångssättet för detta dokumenterades och återgavs noggrant, se *avsnitt 3.3*.

3.5.3 Etiska och samhällseliga aspekter

Etiska och samhällseliga aspekter är viktiga att beakta vid genomförandet av vetenskapliga studier. På så vis kan forskning bedrivas med respekt samt med hänsyn till de individer och organisationer som undersöks (Bryman & Bell, 2017). Det finns fyra grundläggande etiska principer att beakta: informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitetskravet och nyttjandekravet.

Informationskravet innebär att samtliga deltagare i studien ska få tillgång till fullständig information om syfte, genomförande och behandling av data. Denna uppsats innefattade inte någon medverkan av fysiska personer, utan grundades uteslutande på information från sekundärdata (som till största delen utgjordes av protokoll från RI:s tillsynsnämnd). Samtyckeskravet syftar till att säkerställa ett frivilligt deltagande och att deltagandets villkor är upp till de deltagande att bestämma. Inte heller detta krav var tillämpligt i denna studie, då inget aktivt deltagande förekom.

Konfidentialitetskravet var däremot av relevans för denna studie eftersom det handlar om att skydda datan under det att den hanteras. Datahanteringen ska bedrivas med försiktighet för att säkerställa att ingen data exponeras på ett sätt som kan skada berörda parter. Till följd av att personuppgifter hanterades valde uppsatsförfattaren att anonymisera alla revisorer och revisionsbyråer som fått disciplinära sanktioner. För att utesluta risken för identifiering presenterades byråerna gruppvis ("Big 4" respektive "Övriga byråer"). Slutligen behandlades nyttjandekravet. Det handlar om att insamlad data enbart ska användas till studiens ändamål, vilket var fallet i denna uppsats.

4. Resultat och analys

I detta avsnitt presenteras den deskriptiva statistiken och utfallet av hypotestesterna. Vidare analyseras resultaten i förhållande till tidigare forskning och teorier.

4.1 Deskriptiv statistik

Nedan presenteras studiens deskriptiva statistik. Tabell 5 visar en översikt av disciplinära sanktioner riktade mot revisorer, uppdelat efter byråtillhörighet, titel och könstillhörighet. Totalt ingår 311 tillsynsärenden där sanktionerna erinran, varning, varning med sanktionsavgift respektive upphävande av auktorisation eller godkännande förekommer. Majoriteten av de 255 sanktionerade revisorerna (82%) var verksamma vid mindre eller mellanstora byråer, medan 56 fall (18%) avsåg Big 4-revisorer. Beträffande byråtillhörigheten inkluderades alla 311 ärenden (N), medan de åtta fall där hela byråer sanktionerades exkluderas för titel och könstillhörighet. Därför uppgår det totala antalet fall (N) för titel respektive könstillhörighet till 303.

Vidare visar fördelningen av sanktioner utifrån titel att 236 av de sanktionerade revisorerna (78%) var auktoriserade, medan resterande var godkända revisorer. I sammanhanget ska det noteras dels att de auktoriserade revisorerna utgör 94% av populationen, dels att fördelningen är mer jämbördig i de allvarligare fallen som varning med sanktionsavgift respektive upphävande av auktorisation eller godkännande. Gällande könstillhörigheten var majoriteten av de sanktionerade revisorerna män (86%), med en överrepresentation i fråga om samtliga fyra typer av disciplinära sanktioner.

Tabell 5. Deskriptiv statistik för sanktioner fördelat utifrån byråtillhörighet, titel och könstillhörighet

Disciplinära sanktioner	Byråtillhörighet		Titel		Könstillhörighet	
	Big 4-byråer	Övriga byråer (mellanstora + mindre)	Auktoriserad	Godkänd	Man	Kvinna
Erinran	24	73	81	14	72	23
Varning	27	147	132	39	153	18
Varning med sanktionsavgift	3	20	13	7	18	2
Upphävande av auktorisation eller godkännande	2	15	10	7	17	0
Summa	56	255	236	67	260	43
Totalt antal (N) per kategori	311		303		303	

4.2 Kartläggning av disciplinära sanktioner

Tabell 6 visar antalet tillsynsärenden och disciplinära sanktioner per år. Under den studerade tidsperioden var den disciplinära sanktionen varning mest förekommande (totalt 174 fall) följt av erinran, varning med sanktionsavgift och upphävande av auktorisation eller godkännande. Beträffande den årsvisa fördelningen av sanktioner låg antalet tillsynsärenden inom intervallet 33–46 utan något tydligt mönster. Det tyder på att RI:s ärendehantering bedrivs med jämn intensitet över tid, utan tydliga trendbrott i form av tillfälligt ökande eller minskande ärendemängd. Flest antal erinran (28) redovisas för år 2022 medan antalet varningar var flest 2018 (32 fall). Flest varningar med sanktionsavgift (9) utfärdades under studieperiodens sista år medan flest upphävanden (6) kan hänföras till undersökningsperiodens första år.

År 2022 sticker ut i kartläggningen genom att antalet erinran (28) överstiger antalet varningar. En förklaring till detta är implementeringen av nya granskningskrav i samband med det statliga omställningsstödet som infördes till följd av Covid-19 pandemin (Revisorsinspektionen, 2023). Lag (2020:548) om omställningsstöd trädde i kraft våren 2020 med bestämmelser om de företag som till följd av pandemin fått en avsevärt minskad nettoomsättning. Det krävdes en brådsakande implementering av ett nytt regelverk benämnt SNT 4400 (från 1 januari ISRS 4400) för att möta behovet av granskningsstöd och revisorernas uppdrag var att granska ansökningarna för omställningsstödet. För de ansökningar som översteg 100 000 kr skulle revisorerna intyga dels att räkenskaperna var rättvisande och att det fanns en påvisad minskning i omsättningen till följd av pandemin. Denna uppgift var ny, tidskritisk och svårtolkad. Regelverkets brådsakande införande innebar en begränsad möjlighet till förankring i praxis, vilket sannolikt ökade risken för oavsiktliga fel och bristande dokumentation. Dessutom kan det ha funnits ett förväntningsgap mellan parterna såsom lagstiftare, granskande myndigheter, företag och revisorer kring vad intygen skulle omfatta. Komplexiteten och det oklara tolkningsutrymmet kan därmed ha bidragit till att revisorer blev föremål för tillsyn och också till att de fick den mildaste formen av sanktion (FAR, 2022).

Varning med sanktionsavgift blev en mer vedertagen sanktion 2024 (med 9 fall jämfört med totalt 14 fall åren 2017–2023). Ökningen kan kopplas till ett flertal riktade insatser av RI. Insatserna fokuserade på penningtvätt och finansiering av terrorism och för enskilda revisorer kom tillkortakommandena främst att handla om bristande riskbedömningar och rutiner (Widegren, 2025b).

Tabell 6. Kartläggning av sanktioner årsvis

År	Antal tillsynsärenden	Erinran	Varning	Varning med sanktionsavgift	Upphävande av auktorisation eller godkännande
2017	37	12	19	0	6
2018	38	5	32	0	1
2019	33	7	21	3	2
2020	36	8	24	3	1
2021	45	15	24	3	3
2022	46	28	14	3	1
2023	35	10	21	2	2
2024	41	12	19	9	1
Totalt	311	97	174	23	17

Tabell 7 sammanfattar orsakerna till disciplinära sanktioner under perioden 2017–2024 utifrån huvudkategorierna god revisorssed och god revisionssed. Brister enligt god revisorssed omfattar oberoendeproblem (O) respektive formella brister och behörighetsproblem (F). Dessa är, naturligt nog, färre till antal än brister i fråga om god revisionssed men visar variation över tid (med toppar 2020 och 2024). Kombinationen av de två underkategorierna är relativt ovanlig under hela perioden, vilket tyder på att de misstag som bestraffas i regel har sitt ursprung i separata företeelser.

Under den studerade tidsperioden var den mest frekventa orsaken hänförlig till god revisionssed och underkategorin bristande revisionsarbete och dokumentation (B). Åren 2021 och 2023 var 31 ärenden vardera kopplade till denna brist och 2024 var denna typ av ärenden 30 till antalet. Vidare visar tabell 7 att underlåtenhet att agera vid regelöverträdelser eller oegentligheter (U) har stor variation under den studerade tidsperioden. Dessa ärenden var mest frekventa 2022 (26 fall) för att sjunka till fyra ärenden året därefter. Återigen spelar implementeringen av nya granskningskrav i samband med det statliga omställningsstödet in.

Noterbart är att flera bristtyper ibland förekommer i samma ärende, se kolumnen med överlappande kombinationer. Kombinationen bristande dokumentation (B) och formella brister (F) återkommer under flera år och är mest framträdande i slutet av undersökningsperioden. Det visar att brister i arbetsmetodik i vissa fall kan kopplas till bristande administrativ kontroll. Noterbart är att olika kombinationer av brister förekommer. De sju överlappande kombinationerna 2020 innefattar exempelvis sex olika varianter. Noteras ska också att de överlappande kombinationerna kan inkludera två, tre eller fyra brister.

Tabell 7. Sammanställning revisorssed och revisionssed

År	Antal	God revisorssed	God revisionssed	Överlappande kombinationer av god revisorssed och god revisionssed
2017	37	9 (O=5, F=4, varav båda=0)	30 (B=24, U=10, varav båda=4)	2
2018	38	10 (O=8, F=4, varav båda=2)	31 (B=25, U=15, varav båda=9)	3
2019	33	12 (O=6, F=7, varav båda=1)	27 (B=22, U=6, varav båda=1)	6
2020	36	16 (O=7, F=9, varav båda=0)	27 (B=25, U=10, varav båda=8)	7
2021	45	10 (O=4, F=7, varav båda=1)	41 (B=31, U=15, varav båda=5)	6
2022	46	4 (O=1, F=4, varav båda=1)	43 (B=20, U=26, varav båda=3)	1
2023	35	5 (O=3, F=2, varav båda=0)	33 (B=31, U=7, varav båda=5)	3
2024	41	15 (O=6, F=10, varav båda=1)	31 (B=30, U=4, varav båda=3)	5

God revisorssed: O= Oberoendeproblem och jäv, F= Formella brister och behörighetsproblem.

God revisionssed: B= Bristande revisionsarbete och dokumentation, U= Underlåtenhet att agera vid regelöverträdelser eller oegentligheter.

4.3 Disciplinära sanktioner

I följande avsnitt presenteras hypotestesterna och resultaten relateras löpande till tidigare forskning inom området.

4.3.1 Revisorns byråtillhörighet

I tabell 8 redovisas fördelningen av disciplinära sanktioner mellan revisorer från Big 4-byråer och övriga (mellanstora och mindre) byråer. Det framgår att revisorer från övriga byråer utgör en större andel av ärendena (82%). Skillnaden mellan observerat och förväntat antal sanktionerade revisorer är statistiskt signifikant ($p < 0,01$), vilket tyder på ett samband mellan byråtillhörighet och förekomst av disciplinära sanktioner. Därmed accepteras H1a – *Revisorer som tillhör Big 4-byråer har lägre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än revisorer som tillhör mindre byråer.*

Tabell 8. Sannolikheten att bli föremål för disciplinära sanktioner för byråkategorierna Big 4 respektive övriga byråer (mellanstora + mindre) samt p-värdet för tillhörande χ^2 -test

Byråtillhörighet	Antal disciplinära sanktioner (st.)	Andel (%)	P-värde
Big 4-byråer	56	18	<0,01***
Övriga byråer	255	82	

* $P < 0,1$ (tvåsidigt test), ** $P < 0,05$ (tvåsidigt test), *** $P < 0,01$ (tvåsidigt test).

Resultatet kan hänföras till förklaringar av Sirois et al. (2016), Casterella et al. (2020), Che et al. (2020) och Khurana et al. (2021). Större revisionsbyråer har mer att förlora på regelöverträdelser och investerar därför jämförelsevis mer i kvalitet och interna kontrollrutiner, vilket minskar risken för fel. En mer noggrann intern kvalitetsgranskning kan således vara en orsak till att större byråer förekommer i färre tillsynsärenden (Khurana et al., 2021). Misstag kan upptäckas i tidigare skeden eller undvikas helt. Sundgren och Svanström (2017) påpekar dessutom att Big 4-byråer beaktar bristande efterlevnad genom disciplinära sanktioner vid lönesättning vilket skapar ekonomiska incitament för revisorer att undvika regelöverträdelser.

Ytterligare en aspekt, som Che et al. (2020) lyfter fram, är att större byråer, till följd av deras storlek, har tillgång till ett större nätverk av expertkompetenser som kan stödja revisorerna i komplicerade revisionsärenden. Även Sirois et al. (2016) kopplar skillnader i byråstorlek till mängden stödjande resurser och därmed till förekomsten i tillsynsärenden. Mindre byråer bedöms exempelvis inte inneha samma tillgång till moderna IT-system och digitala hjälpmedel som Big 4-byråer investerar i (Kronblad et al., 2023).

Tabell 9 visar sannolikheten för att revisorer från olika byrågrupper (Big 4 respektive övriga byråer) får allvarigare disciplinära sanktioner. Av tabellen framgår inte bara att revisorer från övriga byråer utgör en övervägande andel (82%) av tillsynsärendena, utan även att 88% av alla mer allvarliga sanktioner (varning med sanktionsavgift respektive upphävande av auktorisation eller godkännande) drabbade revisorer från övriga byråer.

Regressionsanalysen visar att när en disciplinär påföljd är utfärdad är sannolikheten för att få en allvarigare sanktion 1,6 gånger högre för revisorer från övriga byråer jämfört med Big 4-revisorer ($\text{Exp}(B) = 1,623$), vilket indikerar ett samband mellan byråtillhörighet och hur kännbar påföljden är. Skillnaden är dock inte statistiskt signifikant ($p = 0,336$), vilket innebär att det inte med tillräcklig säkerhet kan uteslutas att skillnaden beror på slumpen. Därmed

förkastas H1b – *Revisorer som tillhör Big 4-byråer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än revisorer som tillhör mindre byråer.*

Tabell 9. Sannolikheten för att Big 4-revisorer får allvarligare disciplinära sanktioner än revisorer från övriga byråer (mellanstora + mindre) samt signifikansvärdet för regressionen

Byråtillhörighet	N	%	Mindre allvarlig sanktion (%)	Mer allvarlig sanktion (%)	Exp (B)	B	P-värde
Big 4-byråer	56	18%	19%	12%	1,623	0,484	0,336
Övriga byråer	255	82%	81%	88%			

* $P < 0,1$ (tvåsidigt test), ** $P < 0,05$ (tvåsidigt test), *** $P < 0,01$ (tvåsidigt test).

Avsaknaden av ett statistiskt signifikant samband mellan byråtillhörighet och sannolikheten att få allvarligare disciplinära sanktioner kan kopplas till tidigare forskning om incitament för att få olika allvarlighetsgrad på sanktionerna, även om denna forskning är relativt begränsad. Hypotesen att revisorer från Big 4-byråer får färre men mer allvarliga sanktioner utgår från att dessa byråer har mer effektiva interna kontrollsystem, ett rykte att försvara och att de förväntas hålla en jämförelsevis högre kvalitet (Osma et al. 2017; Casterella et al., 2020; Khurana et al., 2021; Cameran et al., 2022). Att resultatet inte visar någon statistiskt signifikant skillnad i fråga om att få en allvarligare sanktion utifrån byråtillhörighet motsäger Dharmasiri et al. (2022) som fann att revisorer tillhörande Big 4-byråer fick kraftfullare ekonomiska sanktioner än revisorer från andra byråer. En förklaring till de olika resultaten kan hänföras till studiernas olika kontexter. Siffrorna som presenteras i tabellerna 8 och 9 kan också tas som en indikation på att Big 4-byråerna har anpassat sina rutiner efter institutionella normer och krav. Det är ett uttryck för isomorfism, vilket innebär att organisationer anpassar sig för att vara eller verka legitima (Scott, 2008; Francis, 2023).

4.3.2 Revisorns titel

Som framgår av tabell 10 finns det ett samband mellan revisorns titel och förekomsten av disciplinära sanktioner. Auktoriserade revisorer utgör 77,9% av de sanktionerade ($n=236$), medan godkända revisorer utgör resterande andel ($n=67$). Chi²-testet visar att skillnaden mellan observerat och förväntat antal sanktionerade revisorer är statistiskt signifikant ($p < 0,01$) och att auktoriserade revisorer är kraftigt underrepresenterade i detta avseende i förhållande till deras andel av revisorskåren. Därmed accepteras H2a – *Auktoriserade revisorer har lägre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än godkända revisorer.*

Tabell 10. Sannolikheten att bli föremål för disciplinära sanktioner för auktoriserade revisorer respektive godkända revisorer samt p-värdet för tillhörande chi²-test

Titel	Antal disciplinära sanktioner (st.)	Andel (%)	P-värde
Auktoriserade	236	77,9	<0,01***
Godkända	67	22,1	

* $P < 0,1$ (tvåsidigt test), ** $P < 0,05$ (tvåsidigt test), *** $P < 0,01$ (tvåsidigt test).

Resultatet kan relateras till tidigare forskning om revisorns titel och kompetens. Även om få studier direkt jämför auktoriserade och godkända revisorer, påvisas vikten av formell utbildning och position i organisationen. Che et al. (2018) och Shanti (2022) menar att högre utbildning bidrar till ökad revisionskvalitet, vilket minskar risken för fel och förekomsten i tillsynsändamålet. Eftersom auktoriserade revisorer generellt har längre utbildning och högre formella krav för titeln, kan det vara en förklaring till deras lägre andel disciplinära sanktioner.

Formell utbildning har visat sig ha en positiv inverkan på förmågan att genomföra tillfredsställande revisioner, vilket anses minska risken för överträdelser (Shanti, 2022). Vidare finns det argument för att de som har starkare incitament att agera i byråns intressen är mer vaksamma i sitt yrkesutförande, exempelvis auktoriserade revisorer. Revisorer med hierarkiskt mer betydelsefulla titlar tenderar att ha större inflytande och ansvar, vilket enligt vissa studier kan kopplas till mer konservativa bedömningar (Miller, 1992; Gul et al., 2013). Det kan i sin tur innebära att dessa revisorer gör mer återhållsamma bedömningar och kan därför vara en förklaring till att auktoriserade revisorer inte får disciplinära sanktioner i samma utsträckning som godkända revisorer.

Samtidigt menar såväl Bertrand och Schoar (2003) som Gul et al. (2013) att högutbildade revisorer kan ha ett mer aggressivt arbetssätt och löper i och med detta en ökad risk för att avvika från regler och normer. Detta påstående saknar dock stöd enligt denna uppsats.

Vad som även kan utläsas i tabell 11 är sannolikheten för att revisorer med olika titlar får disciplinära sanktioner av olika allvarlighetsgrad. Det framgår att sannolikheten att få en allvarligare sanktion är 2,4 gånger högre för godkända revisorer jämfört med auktoriserade revisorer ($\text{Exp}(B) = 2,446$). Skillnaden mellan grupperna är signifikant ($p=0,016$). Resultatet att godkända revisorer har högre sannolikhet att få allvarligare påföljder när en disciplinär åtgärd väl kommer på tal innebär att H2b förkastas – *Auktoriserade revisorer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än godkända revisorer.*

Tabell 11. Sannolikheten för att auktoriserade revisorer få allvarligare disciplinära sanktioner än godkända revisorer samt signifikansvärdet för regressionen

Titel	N	%	Mindre allvarlig sanktion (%)	Mer allvarlig sanktion (%)	Exp (B)	B	P-värde
Auktoriserade	236	78%	80%	62%	2,446	0,895	0,016**
Godkända	67	22%	20%	38%			

* $P < 0,1$ (tvåsidigt test), ** $P < 0,05$ (tvåsidigt test), *** $P < 0,01$ (tvåsidigt test).

Detta resultat överensstämmer inte med förväntningarna utan innebär att godkända revisorer har en högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner än auktoriserade revisorer. I stället kan resultatet relateras till tidigare studier som indikerar att revisorer med en hierarkiskt mindre betydelsefull titel har högre sannolikhet att begå överträdelser (Gul et al., 2013; Che et al., 2018; Shanti, 2022). Att auktoriserade revisorer får färre disciplinära sanktioner av allvarligare art kan tolkas i enlighet med agentteorin och att en revisors titel är kopplad till risken för opportunistiska beteenden.

Att godkända revisorer får allvarligare sanktioner kan också ses som uttryck för att tillsynsmyndigheten kontrollerar de som bedöms ha jämförelsevis högst risk för att drabbas av sanktioner, vilket kan kopplas till Chen et al. (2022) och argumentet att sanktioner används för att motverka agentproblem. Dessutom bygger legitimiteten för revisorsprofessionen på att det blir konsekvenser vid avsteg från normer oavsett titel (Osma et al., 2017). Möjligen stärks professionens legitimitet även av att mer kända påföljder drabbar de revisorer som anses jämförelsevis mer benägna att uppvisa bristande följsamhet.

4.3.3 Revisorns könstillhörighet

I tabell 12 presenteras sannolikheten för att bli föremål för disciplinära sanktioner för manliga respektive kvinnliga revisorer. Det kan utläsas att manliga revisorer representerar 260 av fallen (86%) medan kvinnliga revisorer återfinns i 43 ärenden (14%) och att skillnaden är signifikant ($p < 0,01$). Utifrån detta kan H3a accepteras – *Manliga revisorer har högre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än kvinnliga revisorer.*

Tabell 12. Sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner för manliga revisorer respektive kvinnliga revisorer samt p-värdet för tillhörande χ^2 -test

Könstillhörighet	Antal disciplinära sanktioner (st.)	Andel (%)	P-värde
Män	260	86	<0,01***
Kvinnor	43	14	

* $P < 0,1$ (tvåsidigt test), ** $P < 0,05$ (tvåsidigt test), *** $P < 0,01$ (tvåsidigt test).

Resultatet går i linje med tidigare studier som visar att kvinnor tenderar att agera mer etiskt än män (Chung & Trivedi, 2003; Isidro & Sobral, 2015). Detta tros förklaras av en lägre benägenhet för risktagande hos kvinnor och att kvinnliga revisorer i större utsträckning lägger ned tid på planering för att minska risken för felaktigheter. Även skillnader i självsäkerhet rapporteras, där manliga revisorer tenderar att överskatta sin förmåga att upptäcka fel medan kvinnliga revisorer tenderar att göra mer heltäckande revisioner (Owhoso & Weickgenannt, 2009; Ittonen et al., 2013; Mnif & Cherif, 2022). I sammanhanget lyfter Hardies et al. (2016) fram att kvinnor i allmänhet är mer noggranna i sitt arbete och gör färre revisionsfel samtidigt som Sundgren och Svanström (2017) betonar att kvinnliga revisorer är mer benägna att undvika sanktioner än sina manliga kollegor.

Dessutom pekar tidigare forskning på att det finns systematiska skillnader mellan könen och att män oftare än kvinnor är inblandade i finansiella oegentligheter. Juric et al. (2018) fann exempelvis att män var överrepresenterade vid överträdelser av regler från SEC och ACFE (2020) rapporterade att över 70% av dokumenterade bedrägerifall begås av män. Detta stärker bilden av att det finns könsskillnader i yrkesmässiga beteenden och att dessa skillnader kan kopplas samman med riskattityder. Hardies et al. (2021) menar vidare att dessa skillnader kan relateras till att kvinnor som verkar i en mansdominerad bransch måste överprestera för att klättra på karriärstegen. Det kan i sin tur minska risken för överträdelser.

Sanktionernas allvarlighetsgrad för manliga och kvinnliga revisorer framgår av tabell 13. Av de 303 tillsynsärendena står männen för 95% av de allvarligare sanktionerna. Regressionen visar dock ingen statistiskt signifikant könsskillnad i fråga om sannolikheten för allvarligare påföljder när disciplinära sanktioner väl utfärdas. Därför förkastas H3b – *Manliga revisorer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än kvinnliga revisorer.*

Tabell 13. Sannolikheten för att manliga revisorer få allvarligare disciplinära sanktioner än kvinnliga revisorer samt signifikansvärdet för regressionen

Könstillhörighet	N	%	Mindre allvarlig sanktion (%)	Mer allvarlig sanktion (%)	Exp (B)	B	P-värde
Män	260	86%	85%	95%	0,314	-1,160	0,120
Kvinnor	43	14%	15%	5%			

* $P < 0,1$ (tvåsidigt test), ** $P < 0,05$ (tvåsidigt test), *** $P < 0,01$ (tvåsidigt test).

I enlighet med agentteorin indikerar resultaten att agenter, även agenter av andra graden, kan prioritera egna intressen framför principalens (Jensen & Meckling, 1976; Öhman, 2007). och att såväl manliga som kvinnliga revisorer kan agera opportunistiskt och långt vid sidan av principalens förväntningar. Enligt legitimitetsteorin kan resultatet att könstillhörighet inte påverkar hur allvarlig en sanktion blir vara ett uttryck för neutrala och rättvisa i tillsynsprocessen och att det sin tur bidrar till att stärka såväl Revisorsinspektionens tillsynsarbete som revisorsprofessionens legitimitet.

4.3.4 Sammanställning hypotestester

I tabell 14 redovisas en resultatsammanställning gällande studiens hypoteser och hypotestester. H1a, H2a och H3a accepteras och utfallen av hypotestesterna visar således vilka grupper av revisorer som har högre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner. Revisorer från mindre byråer, godkända revisorer och manliga revisorer är överrepresenterade i RI:s avgöranden. Däremot visar resultaten inga statistiskt förväntade samband för H1b, H2b och 3b. Det innebär att när en disciplinär sanktion väl utfärdas så finns ingen skillnad i allvarlighetsgrad mellan revisorer från olika byråkategorier eller mellan manliga och kvinnliga revisorer. Däremot visar resultaten att det är högre sannolikhet för godkända revisorer än för auktoriserade revisorer att få allvarligare sanktioner, vilket alltså går på tvärs mot H2b.

Tabell 14. Resultat hypotestester

Hypotes	Hypotesbeskrivning	Resultat
H1a	<i>Revisorer som tillhör Big 4-byråer har lägre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än revisorer som tillhör mindre byråer</i>	Accepteras
H1b	<i>Revisorer som tillhör Big 4-byråer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än revisorer som tillhör mindre byråer</i>	Förkastas
H2a	<i>Auktoriserade revisorer har lägre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sannolikheter, än godkända revisorer</i>	Accepteras
H2b	<i>Auktoriserade revisorer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än godkända revisorer</i>	Förkastas
H3a	<i>Manliga revisorer har högre sannolikhet att bli föremål för disciplinära sanktioner, än kvinnliga revisorer</i>	Accepteras
H3b	<i>Manliga revisorer har högre sannolikhet att få allvarligare disciplinära sanktioner, än kvinnliga revisorer</i>	Förkastas

5. Slutsatser, implikationer, studiens begränsningar och förslag till framtida forskning

I detta avsnitt redovisas studiens slutsatser. Vidare presenteras praktiska implikationer och studiens begränsningar. Avsnittet avslutas med förslag till framtida forskning.

5.1 Slutsatser

I studiens inledning lyftes behovet av ökad kunskap om vilka faktorer som kan påverka sannolikheten för att revisorer blir föremål för disciplinära sanktioner. Eftersom alla revisorer ingår i en och samma profession och förväntas uppträda opartiskt, självständigt och objektivt i enlighet med god revisorssed och god revisionssed (Rahnert & Olsson, 2023), är det angeläget att få kännedom om huruvida utfallen i tillsynsärenden ändå påverkas av faktorer som byråttillhörighet, titel och könstillhörighet. Mot denna bakgrund kartlade denna uppsats svenska tillsynsärenden under åtta år, 2017 till 2024, och analyserade hur ovanstående faktorer påverkar dels sannolikheten att förekomma i ett disciplinärende, dels den disciplinära påföljdens allvarlighetsgrad.

Målet med en reglerad revisorsprofession är att säkerställa enhetlighet i yrkesutövningen globalt sett (IAASB, 2009). Samtliga revisorer i Sverige har att förhålla sig till samma utbildnings- och auktorisationskrav, utgå från samma regelverk och granskas av samma tillsynsorgan (Tagesson och Öhman, 2015). Denna studie aktualiserar således frågan huruvida en sådan profession, på gruppnivå, kan ge upphov till skiftande utfall vid tillsynsärenden. Å ena sidan tyder resultaten på att det finns strukturella skillnader mellan grupper av revisorer och risken för att bli föremål för tillsyn. Å andra sidan visar kartläggningen av de disciplinära sanktionerna att det sällan rör sig om allvarligare överträdelser, utan vanligtvis om kvalitetsbrister av varierande slag.

Studien visar statistiskt signifikanta skillnader mellan olika grupper av revisorer. Revisorer som tillhör mindre byråer har högre sannolikhet att förekomma i tillsynsärenden än Big 4-revisorer. Det resultatet kan förklaras av att de olika byråkategorier är formade utifrån olika förutsättningar (Lennox, 1999; Sirois et al., 2016; Che et al., 2020) och olika förväntningar (DeAngelo, 1981; Sundgren och Svanström, 2012; Casterella et al., 2020; Khurana et al., 2021). Att Big 4-byråer har högre förväntningar på sig från ett legitimitetsperspektiv kan kopplas till marknadsandelar och resurstillgång (Sirois et al., 2016).

Godkända revisorer får jämförelsevis fler disciplinära sanktioner än auktoriserade revisorer. Dessa grupper av revisorer har olika krav på utbildning (Tagesson och Öhman, 2015), vilket knyter an till studier som påvisar att utbildning utgör en betydelsefull del av revisionskvaliteten (Che et al., 2018; Shanti, 2022). Högre formell utbildning kan således ge en revisor bättre förutsättningar att upptäcka felaktigheter, vara mer noggrann i sin yrkesutövning och följsam i fråga om regelefterlevnad.

Även könstillhörighet påverkar disciplinära sanktioner. Att manliga revisorer är överrepresenterade i detta avseende kan hänföras till allmängiltiga beteendeskilnader mellan könen (Chung & Trivedi, 2003; Owoso & Weickgenannt, 2009; Isidro & Sobral, 2015;

Hardies et al., 2016; Mnif & Cherif, 2022). Könsskillnaderna förefaller bland annat bero på riskbenägenhet och etiskt förhållningssätt (Isidro & Sobral, 2015). Samtidigt har manliga och kvinnliga revisorer samma krav på utbildning och certifieringsprocesser och de formas i likartade agentteoretiska och institutionella miljöer (Öhman 2023b). De professionsgemensamma likheterna tycks dock väga lätt i förhållande till allmängiltiga könsskillnader och att kvinnliga revisorer verkar i en mansdominerad miljö (Hardies et al., 2021).

Däremot är de undersökta faktorernas inverkan på typ av disciplinär sanktion inte lika framträdande (även om godkända revisorer tenderar att råka jämförelsevis mer illa ut än auktoriserade revisorer). Det indikerar att professionen är mer homogen i fråga om att revisorer inte utsätter sig för situationer som leder till de allvarligaste påföljderna som varning kompletterad med sanktionsavgift eller upphävande av revisorns auktorisation eller godkännande. Detta bidrar till att upprätthålla, alternativt stärka, förtroendet för revisorsprofessionen och även för tillsynsmyndigheten som institution (Francis, 2023) genom att vissa grupper av revisorer inte får allvarligare sanktioner för samma eller liknande typ av regelöverträdelser. Samtidigt skiljer sig dessa resultat från resultat som visar att högre förväntningar på Big 4-revisorer kan medföra att de får mer kännbara påföljder än revisorer från andra byråer för jämförbara tillkortakommanden (Dharmasiri et al., 2022).

Kartläggningen av disciplinära sanktioner visar att varning var den mest förekommande sanktionsformen under den studerade tidsperioden. Den minst allvarliga påföljden, erinran, fick ett uppsving som kan kopplas till implementeringen av nya granskningskrav i samband med det statliga omställningsstödet vid Covid-19 (FAR, 2022). Detta indikerar att förändringar i revisionsmiljön, såsom införandet av nya regelverk under tidspress, kan leda till fler överträdelser, i det här fallet av mindre allvarlig karaktär. Vidare var brister i det praktiska revisionsarbetet, och därmed också i fråga om god revisionssed, mest förekommande. Det tyder på svårigheter för revisorer att i alla lägen uppfylla revisionsstandardernas krav.

Noteras ska att studiens resultat kan relateras till olika teoretiska perspektiv. Agentteorin belyser de inneboende intressekonflikter som präglar principal-agent relationer (Öhman, 2007). Legitimitetsteorin förklarar varför omgivningen tenderar att ha högre förväntningar på revisorer från Big 4-byråer än på revisorer från andra revisionsbyråer (Osma et al., 2017) och den institutionella teorin visar hur gemensamma normer och regler formar revisorers beteenden, vilket därmed kan ligga till grund för sannolikheten att förekomma i tillsynsärenden av olika allvarlighetsgrad (Baker et al., 2014).

5.2 Implikationer

Studiens resultat ger upphov till implikationer för tillsynsmyndigheter, revisorsprofessionen, branschorganisationer och revisionsbyråer. För det första indikerar resultaten att vissa grupper av revisorer – de som tillhör mindre byråer, godkända revisorer och män – är överrepresenterade bland dem som drabbas av disciplinära sanktioner. Det tyder på systematiska skillnader i beteende, etiskt förhållningssätt och/eller interna kvalitetskontroller. Sådana mönster indikerar ett behov av riktade insatser för att förebygga överträdelser. Det kan göras via utbildning, mentorskap och/eller skärpta interna kontroller. Åtgärder som leder till att manliga revisorer, som grupp, sköter sig lika bra som sina kvinnliga kollegor i detta avseende förefaller extra angeläget. En mansdominerad miljö tenderar nämligen att präglas av hur männen agerar (Hardies et al., 2021).

För det andra pekar resultaten på ett behov för mindre revisionsbyråer att stärka sina kvalitetsrutiner. Att byråstorlek påverkar sannolikheten att bli föremål för disciplinära sanktioner indikerar att mindre byråer behöver ytterligare stöd eller resurser för att upprätthålla en jämn och hög revisionskvalitet. Sådant resurstöd skulle kunna erbjudas till mindre byråer och då också få effekter på marknadskoncentrationen (Johansson, 2023; Kronblad et al., 2023). Kunskapen om att revisorsprofessionen i detta avseende inte uppvisar en sådan grad av homogenitet som kan förväntas av en profession (Öhman et al., 2023) borde dessutom vara av vikt för branschorganisationen FAR i arbetet med kompetensutveckling och fortbildning.

För det tredje belyser studien hur strukturella aspekter kan påverka revisorers benägenhet att drabbas av disciplinära sanktioner. Genom att relatera resultaten till agentteorin, legitimitetsteorin och institutionell teori blir det uppenbart att revisorer verkar i en komplex miljö präglad av motstridiga krav. Revisorer har att balansera krav från klienter, byråledningar, tillsynsmyndigheter och samhället i stort. En ökad medvetenhet om hur detta påverkar yrkesutövningen kan bidra till både självreflektion och stärkt integritet. Det kan i förlängningen främja etiskt hållbara beslut, leda till färre tillsynsärenden och disciplinära påföljder samt ett förbättrat förtroende från samhällets sida.

5.3 Studiens begränsningar och förslag till framtida forskning

Alla studier har metodologiska begränsningar. En av denna uppsats begränsningar var att endast undersöka svenska tillsynsärenden, vilket medför att resultatet inte kan generaliseras till andra jurisdiktioner. Eftersom revisions- och tillsynsprocesserna alltså skiljer sig åt mellan olika länder, krävs det att internationella jämförelser görs med försiktighet. Framtida studier i olika länder skulle kunna fokusera på andra delar av tillsynsprocessen, förslagsvis tillsynens effekter efter utfärdade sanktioner (likt Svanström & Sundgren, 2017) eller specifikt vilken påverkan sanktioner har på revisionskvaliteten (likt De Fuentes et al., 2015).

Dessutom kan fortsatta studier undersöka andra grupper av revisorer än de som fick utrymme i denna uppsats (exempelvis nyligen examinerade vs. erfarna revisorer) och hur olika sanktioner kan skilja sig åt mellan dessa grupper i såväl Sverige som övriga länder. För att fördjupa framtida forskning kan andra och mer komplexa variabler inkluderas och ställas i relation till disciplinära sanktioner. Sarmiento et al. (2024) visar till exempel att stress kan ha en inverkan på människors beslutsfattande, vilket är en indikation på att stress bland de ofta tidspressade revisorerna skulle kunna påverka både förekomsten i tillsynsärenden och sanktionernas allvarlighetsgrad.

Även om titeln godkänd revisor håller på att fasas ut i Sverige (Johansson, 2023) är kompetensfrågan alltså aktuell. En särskilt angelägen fråga är i vilken grad de nya utbildningskrav som RI har infört för svenska revisorer, med lättnader gällande såväl utbildningens omfattning som kravet på en företagsekonomisk universitetsexamen, kommer att påverka revisionskvaliteten. Detta gäller inte minst då lättnader i utbildningskraven går på tvärs mot studier som indikerar att revisorer med en mer avancerad utbildning och/eller examen i redovisning levererar bättre revisioner än sina kollegor (Shanti, 2022).

Eftersom tillsynsprocessen utgör en central del av legitimiteten för revisorsprofessionen och är en del av en föränderlig regleringsmiljö, förefaller det vara angeläget att bedriva studier med målet att vidga kunskapen om hur denna process fungerar i praktiken. En ökad insikt i hur tillsynsmyndigheter bereder olika ärenden och hanterar beslutsfattandet i fråga om regelöverträdelser är central då förtroendet för en profession står i relation till dess reglering och tillsyn (Francis, 2023). Ett förslag till fortsatta professionsstudier är att studera hur faktorer

som exempelvis en revisors könstillhörighet kan påverka beslutsfattandet i olika tillsynsärenden och likaså om och i så fall hur organisationstillhörighet eller könstillhörighet kan påverka hur de som svarar för tillsynen ser på de yrkesverksammas förehavanden i andra sektorer där viktiga samhällsuppdrag utförs.

Referenser

- Abernathy, J.L., Barnes, M., & Stefaniak, C. (2013). A summary of 10 years of PCAOB research: What have we learned? *Journal of Accounting Literature*, 32, 30–60. DOI: 10.1016/j.acclit.2013.10.002
- ACFE. (2020). *Report to the nations: 2020 global study on occupational fraud and abuse*. Austin, TX: ACFE. <https://acfepublic.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>.
- Adekoya, A.C., Oboh, C.S., & Oyewumi, O.R. (2020). Accountants' perception of the factors influencing auditors' ethical behaviour in Nigeria. *Heliyon*, 6(6). DOI: 10.1016/j.heliyon. 2020.e04271
- Agoglia, C.P., Hatfield, R.C., & Lambert, T.A. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations & Society*, 44, 1–14. DOI: 10.1016/j.aos.2015.03.005
- Baker, C.R., Bédard, J., & Hauret, C.P. (2014). The regulation of statutory auditing: An institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371–394. DOI:10.1108/MAJ-09-2013-0931
- Berk, J., & DeMarzo, P. (2017). *Corporate Finance*. (Fjärde upplagan). Pearson Education.
- Bertrand, M., & Schoar, A. (2003). Managing with style: The effect of managers on firm policies. *The Quarterly Journal of Economics*, 118(4), 1169–1208. DOI: 10.1162/003355303322552775
- Bishop, C.C., DeZoort, F.T., & Hermanson, D.R. (2017). The effect of CEO social influence pressure and CFO accounting experience on CFO financial reporting decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 21–41. DOI: 10.2308/ajpt-51507
- Braun, D., & Guston, D.H. (2003). Principal–agent theory and research policy: An introduction. *Science and Public Policy*, 30(5), 302–308. DOI: 0302-3427/03/050302-7
- Braun, V., & Clarke, V. (2013). *Successful qualitative research – a practical guide for beginners*. (Första upplagan). Sage Publications.
- Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. (Tredje upplagan). Liber.
- Cameran, M., Campa, D., & Francis, J.R. (2022). The relative importance of auditor characteristics versus client factors in explaining audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(4), 751–776. doi.org/10.1177/0148558X20953059

- Carrera, N., & Van der Kolk, B. (2021). Auditor ethics: Do experience and gender influence Auditors' moral awareness?. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 463–484. DOI: 10.1108/MAJ-07-2020-2745
- Carrington, T. (2023). *Revision*. (Tredje upplagan). Liber.
- Cassel, F. (1996). *Den reviderade revisorsrollen*. Nerenius och Santerius Förlag.
- Casterella, J.R., Desir, R., Stallings, M.A., & Wainberg, J.S. (2020). Information transfer of bankruptcy announcements: Examining the impact of auditor opinions. *Accounting Horizons*, 34(1), 45–66. DOI: 10.2308/acch-52572
- Charness, G., & Gneezy, U. (2012). Strong evidence for gender differences in risk taking. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 83(1), 50–58. DOI:10.1016/j.jebo.2011.06.007
- Che, L., Hope, O.K., & Langli, J.C. (2020). How Big-4 firms improve audit quality. *Management Science*, 66(10), 4552–4572. DOI: 10.1287/mnsc.2019.3370
- Che, L., Langli, J., & Svanström, T. (2018). Education experience and audit effort. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 91–115. DOI: 10.2308/ajpt-51896
- Chen, K.C.W., Chen, T.Y., Han, W., & Yuan, H. (2022). Auditors under fire: The association between audit errors and the career setbacks of individual auditors. *Journal of Accounting Research*, 60(3), 853–900. DOI: 10.1111/1475-679X.12399
- Chung, J., & Trivedi, V.U. (2003). The effect of friendly persuasion and gender on tax compliance behavior. *Journal of Business Ethics*, 47(2), 133–145. DOI: 10.1023/A:1026004716676
- DeAngelo, L.E. (1982). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. DOI: 10.1016/0165-4101(81)90002-1
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory: European Edition*. (Andra upplagan). McGraw Hill.
- De Fuentes, C., Illueca., & Pucheta-Martinez, M.C. (2015). External investigations and disciplinary sanctions against auditors: The impact on audit quality. *SERIEs*, 6, 314–347. DOI: 10.1007/s13209-015-0127-0
- Dennis, I. (2015). *Auditing theory*. Routledge.
- Dharmasiri, P., Phang, S.Y., Prasad, A., & Webster, J. (2022). Consequences of ethical and audit violations: Evidence from the PCAOB settled disciplinary orders. *Journal of Business Ethics*, 179(1), 179–203. DOI: 10.1007/s10551-021-04786-4
- Elshandidy, T., Eldaly, M.K., & Abdel-Kader, M. (2021). Independent oversight of the auditing profession: A review of the literature. *International Journal of Auditing*, 25(2), 373–407. DOI: 10.1111/ijau.12224

- European Commission. (2018). *Rules of procedure of the committee of European auditing oversight bodies*. https://finance.ec.europa.eu/document/download/c09d5f8a-6c15-4a4f-b48a-fa98e9c4ec44_en?filename=ceaob-rules-of-procedure_en.pdf
- FAR. (2022). *Granskning av omställningsstöd – RI:s tillsynsärenden*. Hämtad 14 maj 2025. <https://www.far.se/aktuellt/far-bloggen/2022/april/far-bloggen-om-granskning-av-omstallningsstod-ris-tillsynsaenden/?srsltid=AfmBOorV6fbcAPuECWuhejWWLMXhqQ9mnyvYwb8ieu5-CaZit1T7jzu2>
- FASB. (2023). *FASB accounting standards codification*. Financial Accounting Foundation. https://asc.fasb.org/layoutComponents/getPdf?isSitesBucket=true&fileName=ASB_About_the_Codification.pdf
- Feng, M., & Li, C. (2014). Are auditors professionally skeptical? Evidence from auditors' going concern opinions and management earnings forecasts. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1061–1085. DOI: 10.1111/1475-679X.12064
- Francis, J.R. (2023). Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review*, 55(2), 101167. DOI:10.1016/j.bar.2022.101167
- Gensler, G. (2024). *Statement on quality control in auditing*. U.S. Securities and Exchange Commission. Hämtad 17 juni 2025. <https://www.sec.gov/newsroom/speeches-statements/gensler-statement-qc1000-090924>
- Ghattas, P., Soobaroyen, T., Uddin, S., & Marnet, O. (2024). Auditing the auditors: A performative “spectacle” of public oversight. *Accounting, Accountability Journal*, 37(3), 764–789. DOI: 10.1108/AAAJ-08-2022-5957
- Gul, F.A., Donghui, W., & Zhifeng, Y. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *Accounting Review*, 88(6), 1993–2023. DOI: 10.2308/accr-50536
- 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. DOI: 10.1080/09638180.2014.921445
- Hardies, K., Lennox, C., & Li, B. (2021). Gender discrimination? Evidence from the Belgian public accounting profession. *Contemporary Accounting Research*, 38(3), 1509–1541. DOI: 10.1111/1911-3846.12667
- Hazgui, M., Triantafillou, P., & Christensen, S.E. (2022). On the legitimacy and apolitically of public sector performance audit: Exploratory evidence from Canada and Denmark. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(6), 1375–1401. DOI: 10.1108/AAAJ-04-2020-4508
- Holm, C., & Zaman, M. (2012). Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1), 51–61. DOI: 10.1016/j.accfor.2011.11.004

- Hottegindre, G., Loison, M.C., & Farjaudon, A.L. (2016). Male and female auditors: an ethical divide?. *International Journal of Auditing*, 21(2), 131–149. DOI: 10.1111/ijau.12084
- IAASB. (2009). *IAASB completes clarity project; New web page features full suite of standards and resources*. Hämtad 23 juni 2025. <https://www.iaasb.org/news-events/2009-03/iaasb-completes-clarity-project-new-web-page-features-full-suite-standards-and-resources>
- IASB. (2018). *Conceptual framework for financial reporting*. IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>
- IESBA. (2024). *Handbook of the international code of ethics for professional accountants*. International Federation of Accountants. https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-02/2024%20IESBA%20HB_ENG_August%202024_Final.pdf
- INTOSAI. (2014). *Grundläggande principer för finansiell revision (ISSAI 200)*. Riksrevisionen, planerings- och kvalitetsenheten. https://www.riksrevisionen.se/download/18.48b9ab7b19301e3350f9c21/1731492316175/Grundlaggande%20principer_Finansiell%20revision_ISSAI%20200_svenska%20.pdf
- Isidro, H., & Sobral, M. (2015). The effects of women on corporate boards on firm value, financial performance, and ethical and social compliance. *Journal of Business Ethics*, 132(1), 1–19. DOI: 10.1007/s10551-014-2302-9
- Ittonen, K., Vähämaa, E., & Vähämaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizons*, 27(2), 205–228. DOI: 10.2139/ssrn.2060797
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Finance and Economics*, 3, 305–360.
- Johansson, P. (2023). Tillsynen av den svenska revisionsbranschen. I Rahnert, K., & Öhman, P. (Red.), *Revision, i går, i dag, i morgon* (s. 402–432). Ekerlids Förlag.
- Johansson, S.E. (1976). *Revisorns roll, aktuell praxis under debatt*. PA Norstedts och Söners förlag i samarbete med Svenska Civilekonomföreningen.
- Johansson, S.E. (2005). Revisorsrollens nedgång – och fall? I Johansson, S.E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (Red.), *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 133–147). SNS Förlag.
- Johri, A., & Singh, R.K. (2024). A systematic literature review of auditing practices research landscape and future research propositions using bibliometric analysis. *Cogent Business & Management*, 11(1). DOI: 10.1080/23311975.2024.2344743

- Juric, D., O'Connell, B., Rankin, M., & Birt, J. (2018). Determinants of the severity of legal and employment consequences for CPAs named in SEC accounting and auditing enforcement releases. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 545–563. DOI: 10.1007/s10551-015-2956-y
- Jönsson, S. (2005). Revisorsrollens nedgång – och fall? I Johansson, S.E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (Red.), *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 147–171). SNS Förlag.
- Kedia, S., Khan, U., & Rajgopal, S. (2018). The SEC's enforcement record against auditors. *Journal of Law Finance and Accounting*, 3(2), 243–289. DOI: 10.1561/108.00000029
- Khurana, I.K., Lundstrom, N.G., & Raman, K.K. (2021). PCAOB inspections and the differential audit quality effect for big 4 and non-big 4 US auditors. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 376–411. DOI: 10.1111/1911-3846.12636
- Kronblad, C., Rahnert, K., & Öhman, P. (2023). Revision i en digital kontext. I Rahnert, K., & Öhman, P. (Red.), *Revision, i går, i dag, i morgon* (s. 354–376). Ekerlids Förlag.
- Lane, R., & O'Connell, B.T. (2009). The changing face of regulators' investigations into financial statement fraud. *Accounting Research Journal*, 22(2), 118–143. DOI: 10.1108/10309610910987484
- Lennox, C. (1999). Are large auditors more accurate than small auditors? *Accounting and Business Research*, 29, 217–227. DOI: 10.1080/00014788.1999.9729582
- Loehlein, L. (2017). Measuring the independence of audit oversight entities: A comparative empirical analysis. *Accounting Research Journal*, 30(2), 165–184. DOI: 10.1108/ARJ-05-2015-0071
- Maijor, S., & Vanstraelen, A. (2006). Earnings management within Europe: The effects of member state audit environment, audit firm quality and international capital markets. *Accounting & Business Research*, 36(1), 33–52. DOI: 10.1080/00014788.2006.9730005
- Mardawi, Z., Tormo-Carbó, G., Seguí-Mas, E., & Al-koni, S. (2023). Does corruption rule the Auditor's soul? Examining the auditors' attitude toward accepting corruption behaviors. *Economics & Politics*, 35(3), 1070–1098. DOI: 10.1111/ecpo.12247
- Miller, T. (1992). Do we need to consider the individual auditor when discussing auditor independence? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(2), 74–84. DOI: 10.1108/09513579210011871
- Mnif, Y., & Cherif, I. (2022). Audit partner workload, gender and audit quality. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5), 1047–1070. DOI: 10.1108/jaar-08-2021-0219

- Nausation, D., & Jonnegård, K. (2017). Do auditor and CFO gender matter to earnings quality? Evidence from Sweden. *Gender in Management: An International Journal*, 32(5), 330–351. DOI: 10.1108/GM-06-2016-0125.
- Osma, B.G., Gisbert, A., & Cristóbal, E.D.L.H. (2017). Public oversight systems for statutory auditors in the European union. *European Journal of Law and Economics*, 44, 517–552. DOI:10.1007/s10657-014-9460-1
- Owhoso, V., & Weickgenannt, A. (2009). Auditors' self-perceived abilities in conducting domain audits. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(1), 3–21. DOI: 10.1016/j.cpa.2007.04.005
- PCAOB. (2024). *Auditing standards*.
https://pcaobus.org/standards/auditing/documents/auditing_standards_audits_fy_beginning_on_or_after_december_15_2024.pdf
- Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: Evidence from France. *European Accounting Review*, 10(3), 461–499. DOI: 10.1080/713764630
- Powell, W.W. (1991). Expanding the scope of institutional analysis. I Powell, W.W., & Dimaggio, P. (Red.), *The new institutionalism in organizational analysis* (s. 183–203). The University of Chicago Press.
- Quick, R., Toledano, D.S., & Toledano, J.S. (2024). Measures for enhancing auditor independence: Perceptions of Spanish non-professional investors and auditors. *European Research on Management and Business Economics*, 30(2), 100250. DOI: 10.1016/j.iedeen.2024.100250
- Rahman, S.U., Chen, S., Al-Faryan, M.A.S., Ahmad, I., Hussain, R.Y., & Saud, S. (2023). Audit services and financial reporting quality: The role of accounting expertise auditors. *Cogent Business & Management*, 10(1), 2164142. DOI: 10.1080/23311975.2022.2164142
- Rahnert, K., & Olsson, S. (2023). Utvecklingen av god sed för revisorer. I Rahnert, K., & Öhman, P. (Red.), *Revision, i går, i dag, i morgon* (s. 126–153). Ekerlids Förlag.
- Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, 26(2), 559–619. DOI: 10.1007/s11142-020-09570-9
- Revisorsinspektionen. (2020). *Allmänt uttalande om etikkodens betydelse vid revisorers oberoendeprovning*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/allmanna-uttalanden-och-yttranden/allmant-uttalande-om-etikkodens-betydelse-vid-revisors-oberoendeprovning.pdf>

- Revisorsinspektionen. (2023). *Yttrande över god revisionssed i fråga om granskning av omställningsstöd*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/allmanna-uttalanden-och-yttranden/god-revisionssed-i-fraga-om-granskning-av-omstallningsstod.pdf>
- Revisorsinspektionen. (2025). 2025-05-02. Hämtad 22 maj 2025.
<https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/manadsstatistik/2025/statistik2024varen2622222/>
- Revisorsinspektionen. (uåa). *Fortbildning*. Hämtad 14 maj 2025.
<https://www.revisorsinspektionen.se/for-revisorer/fortbildning/>
- Revisorsinspektionen. (uåb). *Internationell samverkan*. Hämtad 14 maj 2025.
<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/verksamhet/internationellt/>
- Revisorsinspektionen. (uåc). *Tematillsyn*. Hämtad 8 maj 2025.
<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/tematillsyn/>
- Revisorsinspektionen. (uåd). *Tillsynsnämnden*. Hämtad 9 maj 2025.
<https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/organisation/tillsynsnamnden/>
- Revisorsinspektionen. (uåe). *Kvalitetskontroll*. Hämtad 9 maj 2025.
<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/kvalitetskontroll/>
- Revisorsinspektionen. (uåf). *Riskbaserad tillsyn*. Hämtad 8 maj 2025.
<https://www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/disciplinarenden/>
- Sarmiento, L.F., Da Cunha, P.L., Tabares, S., Tafet, G., & Gouveia Jr, A. (2024). Decision-making under stress: A psychological and neurobiological integrative model. *Brain, Behavior, & Immunity – Health*, 38, 100766. DOI: 10.1016/j.bbih.2024.100766
- Scott, W.R. (2008). *Institutions and organizations: Ideas and interests*. (Tredje upplagan). Sage Publications.
- Shakespeare, C. (2020). Reporting matters: The real effects of financial reporting on investing and financing decisions. *Accounting and Business Research*, 50(5), 424–442. DOI: 10.1080/00014788.2020.1770928
- Shanti, N.A. (2022). The determinants of audit quality. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 14(1), 21–39. DOI: 10.5296/ajfa.v14i1.18939
- Sormunen, N., Jeppesen, K.K., Sundgren, S., & Svanström, T. (2013). Harmonisation of audit practice: Empirical evidence from going-concern reporting in the Nordic countries. *International Journal of Auditing*, 17(3), 308–326. DOI: 10.1111/ijau.12007

- Suhayati, E., & Dilyard, J. (2024). Auditor rotation impact on auditor independence and its implication on auditor performance. *Journal of Eastern European and Central Asian Research*, 11(2), 253–262. DOI: 10.15549/jeecar.v11i2.1632
- Sundgren, S., & Svanström, T. (2012). Audit office size, audit quality and audit pricing: Evidence from small- and medium-sized Enterprises. *Accounting and Business Research*, 43(1), 1–25. DOI: 10.1080/00014788.2012.691710
- Sundgren, S., & Svanström, T. (2017). Is the public oversight of auditors effective? The impact of sanctions on loss of clients, salary and audit reporting. *European Accounting Review*, 26(4), 787–818. DOI: 10.1080/09638180.2016.1203345.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). The effects of time budget pressure, organizational–professional conflict, and organizational commitment on dysfunctional auditor behavior. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 12(2), 131–150. DOI: 10.1504/IJAPE.2016.075619
- Tagesson, T., & Öhman, P. (2015). To be or not to be – auditors’ ability to signal going concern problems. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(2), 175–192. DOI: 10.1108/jaoc-04-2013-0034
- Trombetta, M. (2021). Financial reporting and macroeconomics. *The European Journal of Finance*, 28(4–5), 314–325. DOI:10.1080/1351847X.2021.1877166
- Trotman, K., Wright, A., & Wright, S. (2009). An examination of the effects of auditor rank on pre-negotiation judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 191–203. DOI: 10.2308/aud.2009.28.1.191
- Vermeir, I., & Van Kenhove, P. (2008). Gender differences in double standards. *Journal of Business Ethics*, 81(2), 281–295. DOI: 10.1007/s10551-007-9494-1
- Westerdahl, S. (2005). ”Vad har de för sig?” – om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande. I Johansson, S.E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (Red.), *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 45–60). SNS Förlag.
- Whittle, A., Carter, C., & Mueller, F. (2014). ‘Above the fray’: Interests, discourse and legitimacy in the audit field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 783–802. DOI: 10.1016/j.cpa.2013.09.001
- Widegren, E. (2025a). Ingen revisor har fått rätt mot Revisorsinspektionen. *Tidningen Balans*. Hämtad 7 juni 2025. <https://tidningenbalans.se/artikel/ingen-revisor-har-fatt-ratt-mot-revisorsinspektionen>
- Widegren, E. (2025b). Balans granskar tillsynen, del 2: Rekordmånga revisorer straffade med sanktionsavgift. *Tidningen Balans*. Hämtad 14 juni 2025. <https://tidningenbalans.se/artikel/rekordmanga-revisorer-straffade-med-sanktionsavgift>

- Öhman, P. (2005). Är det viktigare för revisorerna att göra saker rätt än att göra rätt saker? I Johansson, S.E., Häckner, E., & Wallerstedt, E. (Red.), *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (s. 61–79). SNS Förlag.
- Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: Tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Doktorsavhandling, Mittuniversitetet.
- Öhman, P. (2023a). Den svenska revisorsprofessionens framväxt och fortsatta utveckling. I Rahnert, K., & Öhman, P. (Red.), *Revision, i går, i dag, i morgon* (s. 25–63). Ekerlids Förlag.
- Öhman, P. (2023b). Hur jämställd är revisionsbranschen? I Rahnert, K., & Öhman, P. (Red.), *Revision, i går, i dag, i morgon* (s. 265–293). Ekerlids Förlag.
- Öhman, P., Svanberg, J., & Jansson, A.M. (2023). Revisorerers lojaliteter och revisionsbranschens marknadskoncentration. I Rahnert, K., & Öhman, P. (Red.), *Revision, i går, i dag, i morgon* (s. 327–353). Ekerlids Förlag.
- Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*, 17(2), 241–257.
DOI:10.1177/1032373211434723