

Jeanina Sjöman

## GOD REVISIONSSED

Innehållsanalys av undersökningsärenden i Centralhandelskammarens  
revisionsnämnd år 2008–2018

Pro gradu-avhandling i redovisning

Handledare: Matti Skoog

Handelshögskolan vid Åbo Akademi

Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi

Åbo Akademi

Åbo 2019



## ÅBO AKADEMI – FAKULTETEN FÖR SAMHÄLLSVETENSKAPER OCH EKONOMI

Abstrakt för avhandling pro gradu

Ämne: Redovisning	
Författare: Jeanina Sjöman	
Arbetets titel: God revisionsssed. Innehållsanalys av undersökningsärenden i Centralhandelskammarens revisionsnämnd år 2008–2018	
Handledare: Matti Skoog	
<p>Abstrakt:</p> <p>God revisionsssed är ett brett och otydligt begrepp som saknar definition i revisionslagen. Finanskriser och konkurser både globalt och nationellt har ökat behovet av en enhetlig revisionsnormering. Målet med revisionen i Finland är att revisorn ska kunna ge ett utlåtande om huruvida bokslutet och verksamhetsberättelsen ger riktiga och tillräckliga uppgifter om revisionsobjektets resultat och ekonomiska ställning. EU ansåg att medlemsländernas nivå på revisionen var alltför olika och bestämde därför att länderna ska följa IFAC:s anvisningar, alltså ISA-standarderna. ISA-standarderna anses höra till god revisionsssed och de flesta övriga bestämmelser om revision som hittas i revisionslagen, finns även i ISA-standarderna eller i IESBA:s etikkod.</p> <p>Syftet med avhandlingen är att med hjälp av en innehållsanalys undersöka vad god revisionsssed är genom en granskning av undersökningsärenden i Centralhandelskammarens revisionsnämnd år 2008–2018. Resultaten kommer även att jämföras med en tidigare studie för att se hur god revisionsssed utvecklats och ifall begreppet utvidgats.</p> <p>Principer som anses höra till god revisionsssed är yrkesetiska principer, revisors tystnadsplikt, professionellt uppträdande, oberoende, jäv och dokumentering. Studien visar att antalen undersökta klagomål har hållits ungefär på samma nivå under åren. Ett nytt tema inom god revisionsssed är integritet. Trots ett nytt tema har inte besluten varit särskilt avvikande från år till år. De små skillnaderna tyder på att revisorerna i stort sett har samma brister år efter år.</p>	
<p>Nyckelord: god revisionsssed, yrkesetiska principer, yrkeskunnighet, integritet, objektivitet, revisors tystnadsplikt, professionellt uppträdande, oberoende, jäv, dokumentering</p>	
Datum: 17.4.2019	Sidoantal: 69
Abstraktet godkänt som mognadsprov:	

## FÖRKORTNINGAR

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IESBA	The International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	The International Federation of Accountants
IIA	The Institute of Internal Auditors
ISA-standarderna	International Standards on Auditing
OFR-nämnden	Revisionsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin
OFR-revisorer	Revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin
PRS	Patent- och registerstyrelsen
RevL	Revisionslag
TILA	Centralhandelskammarens revisionsnämnd (i avhandlingen endast revisionsnämnd fr.o.m. år 2016)
TIVA	Handelskammarens revisionsutskott
VALA	Statens revisionsnämnd

## INNEHÅLL

<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 PROBLEMMOMRÅDE .....	2
1.2 SYFTE OCH METOD.....	4
1.3 AVGRÄNSNING.....	5
1.4 DISPOSITION .....	5
<b>2 GOD REVISIONSSED</b> .....	<b>6</b>
2.1 REVISION I FINLAND .....	6
2.2 YRKESETISKA PRINCIPER .....	7
2.2.1 Yrkeskunnighet och omsorg.....	8
2.2.2 Integritet .....	9
2.2.3 Objektivitet .....	9
2.3 REVISORS TYSTNADSPLIKT .....	10
2.4 PROFESSIONELLT UPPTÄDANDE .....	12
2.5 OBEROENDE.....	13
2.6 JÄV .....	14
2.7 DOKUMENTERING.....	15
<b>3 CENTRALHANDELSKAMMARENS REVISIONSNÄMND</b> .....	<b>17</b>
3.1 TILA:S UPPGIFTER.....	17
3.2 KVALITETSSÄKRING .....	19
3.3 TILLSYN ÖVER REVISORER.....	21
3.3.1 Handelskamrarnas revisionsutskott.....	24
3.3.2 Statens revisionsnämnd .....	24
3.4 DISCIPLINÄRA ÅTGÄRDER.....	25
<b>4 FORSKNINGSMETOD</b> .....	<b>28</b>
4.1 INNEHÅLLSANALYS .....	28
4.2 UNDERSÖKNINGSMATERIALET.....	29
4.3 UNDERSÖKNINGSPROCESSEN.....	31
4.4 KÄLLOR OCH KÄLLKRITIK .....	31
<b>5 REVISIONSNÄMNDENS BESLUT</b> .....	<b>33</b>
5.1 PRESENTATION AV MATERIALET .....	33
5.2 ANALYS AV FALLEN.....	35
5.2.1 Yrkeskunnighet och omsorg.....	35
5.2.2 Integritet .....	39
5.2.3 Objektivitet .....	39
5.2.4 Professionellt uppträdande.....	42
5.2.5 Oberoende .....	43
5.2.6 Jäv .....	45
5.2.7 Rapportering .....	45
5.2.8 Dokumentering .....	46
5.2.9 Auktoriseringens förutsättning .....	48
5.3 TIDSMÄSSIG UTVECKLING.....	51
5.4 DISKUSSION .....	54
<b>6. AVSLUTNING</b> .....	<b>58</b>
6.1 VALIDITET OCH RELIABILITET .....	62
6.2 FORTSATT FORSKNING .....	63

**KÄLLOR** ..... 64

**FIGURER**

Figur 1: Tillsynsorganen och besvärinstanserna.....23

**TABELLER**

Tabell 1: TILA:s beslut år 2008–2018.....33

Tabell 2: Teman i TILA:s beslut från år 2008–2018.....34

Tabell 3: Teman i TILA:s beslut från år 1997–2006.....51

## 1 INLEDNING

Vad är god revisionsred egentligen? I revisionslagen (459/2007, i fortsättningen RevL) finns endast en paragraf, nämligen 22 §, som innehåller en bestämmelse om god revisionsred. Det första momentet lyder ”En revisor skall iaktta god revisionsred vid utförandet av uppgifter som avses i denna lag.” (RevL 22 §). Här får man alltså inte svar på frågan. Det andra momentet ger inte heller särskilt mycket information: ”En revisor skall följa de särskilda anvisningar som bolagsmännen samt bolagsstämman eller motsvarande organ ger, om anvisningarna inte står i strid med lag, bolagsordningen, stadgarna, bolagsavtalet, internationella revisionsstandarder, god revisionsred eller de yrkesetiska principerna.” (RevL 22 §). Om definitionen inte går att hitta i RevL, hur ska man då veta vad god revisionsred är?

Enligt Satopää (2007, 41) är god revisionsred en norm som följs av revisorernas yrkeskår då arbetet utförts på vederbörligt sätt. Utgångspunkten för god revisionsred är en noggrann revisors uppförande i en viss situation. Om således en revisor i en viss situation har uppträtt annorlunda än hur en noggrann revisor skulle ha uppträtt i samma situation, har alltså god revisionsred inte följts. I artikeln nämner Satopää (2007, 42) begreppet *hiljainen tieto* (tyst information, min översättning) som han menar är varje människas egen uppfattning om vad som hör till god revisionsred utöver det som kan läsas ur skriftliga källor. Denna tysta information anser han också höra till god revisionsred.

Hittills har studier om god revisionsred gjorts på finska bl.a. av Jenni Katz (2009). Katz' syfte med avhandlingen var att granska vad Centralhandelskammarens revisionsnämnd (i fortsättningen TILA) ansett vara god revisionsred i undersökningsfallen från år 1997–2006 och utgående från dem försöka beskriva allmänt vad god revisionsred är. Katz gör en innehållsanalys där hon granskar fallen utgående från fyra delområden inom god revisionsred: 1) dokumentering, 2) rapportering, 3) oberoende, jävighet, objektivitet och 4) yrkeskunnighet. Resultatet av undersökningen var att antalet fall som tas upp till behandling hade halverats men antalet sanktioner mot revisorerna hållits konstant. Det hade inte heller skett förändringar mellan antalet beslut inom de olika delområdena. Gemensamt för alla beslut var att revisorn måste ha dokumenterat sitt arbete tillräckligt för att kunna vara objektiv, dvs. så att en utomstående sakkunnig kan komma fram till

samma resultat med hjälp av dokumenteringen. Rapporteringen måste vara så klar som möjligt så att man tydligt kan urskilja revisorns åsikt. I gränsfall om revisorns oberoende så valde TILA att bedöma fallet strängt för att säkerställa oberoende. Gemensamt för fall som handlade om revisorns oberoende, jävighet och objektivitet var att revisorn ansågs skyldig om hen inte påvisade annat. Till revisorns yrkeskunnighet ansågs höra CGR-föreningens rekommendationer, ikraftvarande lagar och författningar, anvisningar och utlåtanden. Yrkeskunnigheten gällde endast revisorns egna verksamhetsområde. (Katz 2009, 63-64)

Även Aila Virtanen (2002) har behandlat ämnet i ett kapitel i sin doktorsavhandling och Johanna Ruoko (2014) har skrivit om ett delområde inom god revisionssed. Det har skrivits en hel del om god revisionssed och dess delområden men jag har upplevt att det inte finns mycket enhetligt material som skulle täcka största delen av god revisionssed. Dessutom är finländskt material på svenska obefintligt. Därför kommer jag nu att göra en studie av god revisionssed som helhet mellan åren 2008–2018 och rapportera om vad god revisionssed är. Jag kommer alltså att fortsätta framåt på Katz' avhandling och resultatet kommer jag att jämföra med Katz' för att se om begreppet utvidgats genom åren.

## 1.1 Problemområde

Diskussionen om vad god revisionssed innebär inleddes först vid övergången mellan 1960 och 1970-talen. Föreningen Yrkesrevisorer r.f. gav år 1971 och 1972 ut två häften som behandlade begreppen god revisionssed och god revisorssed. Vid den tiden var god revisionssed en arbetsbeskrivning på vad man ska granska och hur man granskar. God revisionssed var ett snävt begrepp och ansågs vara en del av det bredare begreppet god revisorssed, som i sin tur handlade om etiska principer. (Kosonen 2005, 85)

CGR-föreningen, som är de auktoriserade revisorernas intressebevakningsorganisation, samlade år 1979 ihop anvisningar om hur en revisor ska bete sig och gav ut *Tilintarkastusalan suosituksset*. Anvisningarna i kapitel två "God revisorssed" baserade sig på uppfattningar och förfaringsätt som utvecklats genom tiden. (Kosonen 2005, 85) CGR-föreningen hade 1977 blivit medlem i IFAC (The International Federation of Accountants) och därmed ska föreningens medlemmar följa anvisningar som IFAC ger



ut (Kosonen 2005, 74-75). CGR-föreningens anvisningar och rekommendationer måste således motsvara IFAC:s standarder. Hittills fanns alltså endast rekommendationer, ingen lag.

Den största konkursen i Finlands ekonomiska historia skedde efter att Wärtsilä Meriteollisuus Oy lämnade in sin konkursansökan år 1989. Det var startskottet för århundradets svåraste lågkonjunktur. (Kimpimäki 2005) Övriga stora konkurser i Finland vid den tiden var Mancons och Bensows konkurser. Gemensamt för dessa tre händelser var att revisorerna fick skulden. (Kauppalehti 1990, 30) Hela revisionsbranschen råkade ut för en trovärdighetskris (Kosonen 2005, 68). Revisorernas förmåga att se verkligheten ifrågasattes i och med att de gav rena revisionsberättelser, fastän företag hamnade i en svår ekonomisk kris en kort tid efteråt (Kosonen 2005, 69). Andra stora konkurser där revisorerna haft en betydande roll var Enron i USA år 2001 och Parmalat i Italien år 2003 (se t ex Yuhao 2010; Sverige 2004).

Händelserna snabbade på behovet av att förnya revisionens normering (Kosonen 2005, 69). Finanskrisen i Asien år 1997–1998 är ett exempel på att revisionen även saknade globala enhetliga normer (Carrington 2014, 239). Hittills hade det endast funnits ett kapitel om revision i form av det tionde kapitlet i den gamla aktiebolagslagen (734/1978) (Kosonen 2005, 76). Centralhandelskammarens styrelse tillsatte en arbetsgrupp som fick i uppgift att utveckla revisorssystemet. En sak som arbetsgruppen var ytterst mån om att utveckla var god revisionssed. De ville utöka den bindande verkan hos och efterföljandet av god revisionssed. (Kosonen 2005, 70) Arbetsgruppen gav ut en promemoria 24.9.1990 där den framförde sina förslag. Handels- och industriministeriet (nuvarande arbets- och näringsministeriet) tillsatte också en arbetsgrupp som skulle behandla samma saker som centralhandelskammarens arbetsgrupp (Kosonen 2005, 72). Utformningen av Europas första enskilda revisionslag hade därmed kommit igång (Kosonen 2005, 73).

Finland fick sin första revisionslag 28.10.1994 (936/1994). I och med Finlands medlemskap i Europeiska unionen 1995 har EU således en stor inverkan på revisionens utveckling i Finland. EU ansåg att medlemsländernas nivå på revisionen var alltför olika och bestämde därför att länderna ska följa IFAC:s anvisningar, alltså ISA-standarderna (International Standards on Auditing). (Kosonen 2005, 79) ISA-standarderna var dock fram till april 2014 inte godkända av EU och därmed inte jämförbara med lag. Situationen har ändrats en aning sedan dess. Den 3 april 2014 godkände EU-parlamentet

revisionsdirektivet och –förordningen. Även Europeiska unionens råd godkände direktivet och förordningen den 14 april 2014. EU publicerade författningarna i EU:s officiella tidning 27 maj, vilket innebar att de trädde i kraft 20 dagar efter publiceringen, dvs. 17 juni 2014. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2014a)

Arbets- och näringsministeriet tillsatte hösten 2014 en arbetsgrupp att förbereda tillämpningen av direktivet och förordningen. Direktivet skulle implementeras i vår lagstiftning, medan förordningen blev tillämplig som sådan. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2014b) Den nuvarande revisionslagen trädde ikraft 1.1.2016 (1141/2015) och i 3 kap. 3 § finns en bestämmelse om att revisorn ska följa de internationella revisionsstandarderna i sitt revisionsuppdrag.

## 1.2 Syfte och metod

Syftet med avhandlingen är att undersöka vad god revisionssed är genom en granskning av undersökningsärenden hos TILA år 2008–2018. Jag utgår ifrån Jenni Katz' (2009) Pro gradu-avhandling. Hon undersökte TILA:s beslut mellan åren 1997–2006. Min avhandling kommer att vara en fortsättning på Katz' avhandling. Jag kommer även att jämföra mina resultat med Katz' för att bilda mig en uppfattning om utvecklingen av god revisionssed genom tiden. Har omfattningen av begreppet *god revisionssed* utvidgats?

Metoden jag kommer använda för att uppnå mina syften är innehållsanalys. Det är en kvalitativ metod som lämpar sig bäst för att analysera texten i TILA:s beslut. För att få så sanningsenliga och jämförbara resultat som möjligt i jämförelsen, använder jag mig av samma variabler som Katz i innehållsanalysen. Givetvis kommer jag att tillägga nya variabler där det behövs, dvs. de nya delområdena inom god revisionssed som tillkommit.

### **1.3 Avgränsning**

Jag kommer att analysera TILA:s beslut från år 2008–2018. Avgränsningen till just den här tidsperioden valde jag eftersom besluten finns tillgängliga elektroniskt på Revisionsnämndens hemsida. Året 2007 fanns inte på Revisionsnämndens hemsida och därför kan jag inte analysera det år som saknas mellan Katz' och min undersökning. Jag kommer inte att behandla OFR-revisorer (revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin) och deras tillsynsorgan OFR-nämnden (revisionsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin). Orsaken till varför jag exkluderar dessa är för att TILA:s beslut inte innehåller avgöranden om OFR-revisorer samt för att Katz inte heller undersökt beslut om OFR-revisorer. God revisionsssed är ett ämne som givetvis finns studerat världen över (se t ex Brody, Moscove, & Wnek 2005; Prem Lal Joshi, Ashutosh Deshmukh & Jasim Al Ajmi 2010) och är inte enbart ett finländskt fenomen men min fokus är på finländska fall och finsk tillämpning av revisionsstandarder samt tolkning.

### **1.4 Disposition**

I följande kapitel redogörs för olika principer och standarder som anses höra till god revisionsssed. Därefter behandlas de organ som övervakar revisorer och hur övervakningen förverkligas. Även disciplinära åtgärder mot revisorer behandlas här. I kapitel fyra presenteras den metod som använts i avhandlingen. I kapitel fem presenteras besluten som analyserats och resultatet. Slutligen i kapitel sex sammanfattas avhandlingen.

## 2 GOD REVISIONSSED

I detta kapitel redogörs kort för revisionen i Finland och de bestämmelser som revisorer ska tillämpa. Vidare behandlas de principer och bestämmelser som enligt finsk lag och internationella revisionsstandarder anses höra till god revisionsred.

### 2.1 Revision i Finland

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2010, XIII) säger att målet med revisionen i Finland är att revisorn ska kunna ge ett utlåtande om huruvida bokslutet och verksamhetsberättelsen ger riktiga och tillräckliga uppgifter om revisionsobjektets resultat och ekonomiska ställning. Vidare ska revisorn också ge ett utlåtande om att uppgifterna i räkenskapsperiodens verksamhetsberättelse och bokslutet är konfliktfria. ISA-standarderna gäller endast revision av bokslutet, men i Finland hör det även till revisorns uppgift att granska styrelsen. Föreningen CGR håller på att utarbeta en särskild anvisning om revision av styrelsen. Sedan år 2000 har KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry gett ut standarder på finska baserade på ISA-standarderna men med tillägg p.g.a. finsk lagstiftning. Fr.o.m. år 2005 har IFAC:s standarder översatts på ett systematiskt tillvägagångssätt, med godkännande av IFAC (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2010, XI). Standarderna är direkta översättningar och de nationella tilläggen redovisas separat. Det bör nämnas att Föreningen CGR har gått samman med GRM-revisorer rf och tillsammans utgör de nu Suomen Tilintarkastajat ry. Samarbetet började 1.4.2014 och målet är att hjälpa revisorernas yrkeskår att vara framgångsrik samtidigt som föreningen vill stärka revisionsvarumärket och öka dess välkändhet (Suomen Tilintarkastajat ry 2015). Eftersom sammanslagningen skedde mitt i arbetet med min avhandling, kommer jag även fortsättningsvis att hänvisa till KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry.

Som jag nämnde i problemområdet så finns det några föreningar och organ som behandlar och ger ut rekommendationer inom revision. Enligt Carrington (2012) definierar ISA-standarderna vad revisorn måste göra för att kunna ge ett uttalande om bokslutet med hög men inte absolut säkerhet eller med rimlig säkerhet. ISA-standarderna ges ut av IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board) som är en oberoende

organisation inom IFAC. Sedan finns även IASB (International Accounting Standards Board) som definierar vad företaget måste göra för att de finansiella rapporterna ska ge en rättvisande bild (Carrington 2012). Det är IASB som ansvarar för IFRS-standarderna. Ännu en organisation som behandlar revisionsstandarder är IESBA (The International Ethics Standards Board for Accountants) med fokus på de etiska aspekterna. Genom *Code of Ethics for Professional Accountants* utvecklar IESBA de etiska kraven på professionella revisorer (IFAC 2017).

## 2.2 Yrkesetiska principer

Ett delområde inom god revisionssed är de yrkesetiska principerna. KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry använder benämningen *etiska regler* (fin. eettiset säännöt) istället för yrkesetiska principer. Däremot använder IESBA båda benämningarna. Gemensamt för båda organen är att de säger att de etiska reglerna är grundprinciper som en revisor måste följa. I RevL (459/2007) 20 § stadgas följande om de yrkesetiska principerna: ”En revisor skall utföra sina uppgifter som avses i denna lag med yrkeskunnighet, integritet, objektivitet och omsorg med beaktande av det allmänna intresset.”. KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry och IESBA nämner utöver dessa fyra principer ytterligare två grundprinciper som en revisor ska följa: revisors tystnadsplikt samt professionellt uppträdande (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2010, 2014c). Det står ingenstans i RevL om professionellt uppträdande för revisorer. Däremot finns det en bestämmelse om tystnadsplikten i RevL (459/2007) 26 §. Även om de två sistnämnda principerna inte stadgas i samband med de yrkesetiska principerna i 20 § så anses de höra till god revisionssed. I och med det så kallade Clarity-projektet gav IESBA i juni 2009 ut förnyade etiska regler som klargör alla krav som ställs på revisorerna (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2010, 1).

Vissa av de etiska reglerna återfinns i IIA:s (The Institute of Internal Auditors) Code of Ethics. IIA nämner principerna integritet, objektivitet, förtroende (eng. confidentiality) och yrkeskunskap (eng. competency) i sitt regelverk. Principen om förtroende liknar i stort sett IESBA:s princip om tystnadsplikt. (The Institute of Internal Auditors 2015)

### 2.2.1 Yrkeskunnighet och omsorg

I avsnitt 130 i IESBA:s etiska regler sägs att av principen om en revisors yrkeskunnighet och omsorg följer att revisorn ska upprätthålla sin yrkeskunnighet och skicklighet på den nivå som krävs för att försäkra att klienterna eller arbetsgivarna får kompetenta professionella tjänster. Enligt Aho och Vänskä (1996, 104) får revisorn ta emot endast sådana uppdrag som hen vet kan skötas yrkeskunnigt. Den som anlitar revisorn (oftast en bolagsstämma) måste kunna anta att revisorn har den yrkeskunnighet som krävs för uppdraget och att revisorn i annat fall avstår från det uppdrag som erbjuds (Aho & Vänskä 1996, 104). För att upprätthålla yrkeskunnigheten måste revisorn vara medveten om relevanta tekniska och yrkesmässiga utvecklingar och även förstå dessa. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2010, 19; FAR Akademi AB 2013a)

TILA gav 18.3.2014 ut en anvisning om kraven på kontinuerlig utbildning för CGR- och GRM-revisorer för att se till att revisorerna bibehåller sin yrkeskunnighet. I anvisningen står att revisorn under en uppföljningsperiod på tre år ska påvisa totalt 120 timmar kontinuerlig utbildning varav hälften av timmarna ska vara verifierbara. Revisorn ska ha minst 20 timmar utbildning årligen. TILA har dessutom bestämt vilka ämnesområden revisorn ska utbilda sig inom: minst 24 timmar revision och bestyrkandeuppdrag (t.ex. revisionslagstiftning, god revisionssed, ISA-standarderna), minst 24 timmar bokföring, redovisning och bolagslagstiftning, minst 12 timmar beskattning och därtill 60 timmar inom ett eller flera av de här områdena. Uppgifter om en revisors kontinuerliga utbildning samlas årligen in med hjälp av blanketten för tillsynsuppgifterna. (Revisionsnämnden 2014h)

Vid utförandet av professionella tjänster ska revisorn agera med omsorg och följa yrkesmässiga principer. Med omsorg menas att revisorn ska agera enligt kraven för uppdraget, dvs. noggrant, genomtänkt och i rätt tid. Övriga förpliktelser som principen medför är att revisorn ska vidta rimliga åtgärder för att säkerställa att de personer som arbetar för honom eller henne har lämplig utbildning och att de övervakas tillräckligt. I vissa fall där det är nödvändigt så ska revisorn upplysa kunder, arbetsgivare eller andra som använder revisorns professionella tjänster om begränsningar i tjänsterna. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2010, 19; FAR Akademi AB 2013a)

### 2.2.2 Integritet

Med integritet avses revisorns förmåga att verka ärligt och rättframt (Taylor, DeZoort, Munn & Thomas 2003, 259). Avsnitt 110 i IESBA:s etiska regler handlar om integritet. Principen om integritet innebär att alla revisorer måste vara uppriktiga och ärliga i alla yrkes- och affärsrelationer. Integritet förutsätter också ett ärligt uppträdande och sanningsenlighet. Aho och Vänskä (1996, 102) tillägger också uppriktighet, hederlighet och oklanderlighet till omfattningen av integritet. Vidare står det i punkt 110.2 att en revisor inte medvetet får ha något att göra med rapporter, myndighetsanmälningar, kommunikation eller annan information som revisorn tror

- innehåller väsentligen falska eller vilseledande uttalanden
- innehåller uttalanden eller information som lämnats vårdslöst
- utelämnar eller döljer information som måste ingå, i de fall där det skulle vara vilseledande att utelämnas eller döljas.

Då revisorn får veta att hen förknippats med sådan information, ska revisorn vidta åtgärder så att anknytningen till informationen upphör. Revisorn kommer inte att anses ha brutit mot punkt 110.2 om revisorn ger en modifierad rapport om omständigheten i den aktuella punkten. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2010, 17; FAR Akademi AB 2013a) DeZoort, Holt och Taylor (2012, 519) menar i sin studie att revisionens två hörnstenar i fråga om tillförlitlighet är revisorns integritet och yrkeskunnighet och inte oberoende som hittills varit den allmänna uppfattningen.

### 2.2.3 Objektivitet

Principen om objektivitet beskrivs i avsnitt 120 i IESBA:s etiska regler. Principen förpliktar alla revisorer ”att inte äventyra det professionella eller affärsmässiga omdömet på grund av bristande objektivitet, intressekonflikt eller otillbörlig påverkan av andra.” (FAR Akademi AB 2013a). Med begreppet objektivitet menas i det här sammanhanget att en revisor ska granska ärendet med ”utomstående ögon” (Aho & Vänskä 1996, 103, min översättning). Revisorns ställningstagande får inte påverkas av t.ex. kund- eller vänskapsförhållanden och fördomsfullhet (Aho & Vänskä 1996, 103). Då revisorn fokuserar på att skydda det allmänna intresset istället för att försöka upprätthålla en viss

kundrelation så borde revisorn vara mer resistent mot kundens önskemål på kreativ bokföring (Taylor, DeZoort, Munn & Thomas 2003, 259). Det finns förstås tillfällen då revisorn kan hamna i en situation där objektiviteten kan äventyras. I en studie av Bamber och Iyer (2007) visade det sig att revisorer som identifierar sig mer med kunden än kundens profession är benägna att ge efter för kundens önskemål och därmed äventyras objektiviteten. Även Stefaniak, Houston och Cornell (2012) påvisar samma sak i sin studie. Faktorer som inverkar på revisorns förhållande till kunden påstår Bamber och Iyer (2007) är kundens image och betydelse och tiden hur länge den enskilda revisorn varit anställd hos kunden. Det är inte praktiskt möjligt att definiera alla sådana situationer och ge anvisningar om hur revisorn ska gå till väga. Som huvudregel kan sägas att revisorn inte får utföra en professionell tjänst om en omständighet eller parternas förhållande snedvrider revisorns professionella omdöme med avseende på den tjänsten (FAR Akademi AB 2013a).

### **2.3 Revisors tystnadsplikt**

Det finns en bestämmelse i RevL (459/2007) 26 § om revisorns tystnadsplikt. Bestämmelsen är väldigt kortfattad i jämförelse med avsnitt 140 i IESBA:s etiska regler om revisorns tystnadsplikt. I RevL 26 § står det kort och gott att "[e]n revisor eller revisorns biträde får inte för någon utomstående röja omständigheter som han eller hon i sitt uppdrag enligt denna lag fått kännedom om, om inte något annat föreskrivs i 2 mom.". De fyra första punkterna i avsnitt 140 specificerar ytterligare situationer där revisorn ska upprätthålla tystnadsplikten. Principen om tystnadsplikt förpliktar alla revisorer att avstå från att ge konfidentiell information, som revisorn fått till följd av professionella och affärsmässiga relationer, till sådana utanför revisionssammanslutningen eller arbetsgivarens organisation, om inte revisorn har en juridisk eller professionell rätt eller skyldighet till det. Den konfidentiella informationen får revisorn inte använda till sin egen fördel eller till tredje mans fördel. Det finns emellertid ett etiskt dilemma mellan revisorns tystnadsplikt och det allmänna intresset, dvs. investerares, aktieägares och konsumenters intresse. Som exempel kan tänkas en revisor som innehar konfidentiell going concern - information om en revisorskund som kan ha betydelse för andra av revisorns kunder. I AICPA:s (American Institute of Certified Public Accountants 2017, 5) Code of



Professional Conduct finns en bestämmelse om medlemmarnas skyldighet att förfara på ett sätt som tjänar det allmänna intresset. Där finns även en bestämmelse (AICPA 2017, 129) att en medlem inte får avslöja konfidentiell information utan specifikt medgivande av revisionskunden. Nixon (1994) har studerat revisorns moraliska inverkan på avvägandet om att avslöja en kunds konfidentiella information eller inte. Nixon (1994) utgår från en utilitaristisk teori om att revisorn vill med sitt beslut åstadkomma största möjliga nytta och han menar att revisorn måste följa utilitarismen för att kunna ta rätt beslut. Arnold, Bernardi, Neidermeyer och Schmee (2005) undersökte om västeuropeiska revisorers egna värderingar inverkar på beslutet att bryta tystnadsplikten samt sannolikheten för att en revisor inte ger en ren revisionsberättelse. Resultaten av studien visade att efterföljandet av tystnadsplikten i Code of Professional Conduct varierade från fall till fall, vilket indikerar att revisorerna överväger de bredare konsekvenserna av att avstå från att ge en ren revisionsberättelse (Arnold m fl 2005, 286).

Tystnadsplikten gäller också i sociala sammanhang. Där är det viktigt att revisorn är uppmärksam på risken för omedvetet avslöjande av informationen, speciellt till revisorns nära affärspartner eller familjemedlem. Information som revisorn fått av en potentiell framtida kund ska behandlas konfidentiellt. Principen om tystnadsplikt fortsätter att gälla även efter att relationen mellan revisorn och kunden eller arbetsgivaren upphört. Revisorn får självklart använda sig av tidigare erfarenheter när hen byter arbetsgivare eller får en ny kund, men revisorn får inte utnyttja eller lämna ut konfidentiell information. Revisorn ska vidta rimliga åtgärder för att säkerställa att personal under revisorns ledning och rådgivare respekterar revisorns tystnadsplikt. (FAR Akademi AB 2013a)

Som det framgick ovan kan det förekomma omständigheter där revisorn måste lämna ut konfidentiell information eller när sådant utlämnande kan vara lämpligt. En sådan omständighet kan vara om lagen tillåter utlämnandet och kunden eller arbetsgivaren ger sitt samtycke till det. En annan omständighet kan vara då lagen förpliktar revisorn att lämna ut informationen, t.ex. framställa dokument eller andra bevis i en rättegång eller ge ut information till behöriga myndigheter om lagöverträdelser som uppdragats. En sista omständighet som nämns i avsnitt 140 är att det kan finnas en yrkesmässig plikt eller rättighet att lämna ut informationen, om lagen inte förbjuder detta. IESBA ger fyra exempel på sådana situationer:

- för att fullfölja medlems- eller yrkesorganisationens kvalitetsgranskning

- för att svara på en förfrågan eller utredning gjord av ett medlems- eller tillsynsorgan
- för att skydda en medlems yrkesintressen vid en rättegång
- för att följa standarder för hur yrket ska utföras och yrkesetiska krav. (FAR Akademi AB 2013a).

I RevL 26 § 2. moment finns det förutom ovan nämnda ytterligare en situation där tystnadsplikten inte gäller. Enligt momentet gäller revisorns tystnadsplikt inte en omständighet som har kommit till allmän kännedom. Aho och Vänskä (1996, 105) säger att en sådan omständighet är information som presenteras i samfunds och stiftelsers bokslut. Revisorn får dock inte utlämna sådan information förrän den är allmänt tillgänglig (i dem).

## 2.4 Professionellt uppträdande

Den sista grundläggande principen i IESBA:s etiska regler finns i avsnitt 150. Principen om professionellt uppträdande förpliktar alla revisorer att följa relevanta lagar och bestämmelser samt undvika handlingar som revisorn vet eller borde veta kan skada yrkeskårens rykte. Med en sådan handling menas en handling som en förnuftig och informerad tredje man, med beaktande av de fakta och omständigheter som finns, sannolikt skulle konstatera ha en negativ inverkan på yrkeskårens rykte. I en studie där Carrington (2010, 671) undersöker kraven på tillräcklig revision, citerar han Pentland (1993, 608) "*[T]o be an auditor, you have to act like one; displaying the appropriate behaviour is critical to the creation of the 'audit professional'*", för att befästa vikten av att framstå som professionell.

I avsnitt 150 i IESBA finns en bestämmelse om marknadsföringen av revisorernas arbete och sig själva. Enligt bestämmelsen får inte revisorerna försämra yrkeskårens rykte i sin marknadsföring. Ytterligare sägs att revisorerna måste vara ärliga och uppriktiga och varken överdriva påståenden om tjänster de kan erbjuda, kunskaper de besitter eller erfarenheter de fått. Som sista punkt om marknadsföringen nämns att revisorerna inte får göra nedsättande hänvisningar till eller ogrundade jämförelser med andras arbete. (FAR Akademi AB 2013a; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry 2010, 22)

## 2.5 Oberoende

Revisors oberoende står det om i nya RevL (1141/2015) 4 kap. 6 §. Enligt IESBA:s etikkod klassas oberoende inte som en av de grundläggande yrkesetiska principerna. Revisors oberoende behandlas först i del B i etikkoden som beskriver hur reglerna ska tillämpas i vissa situationer, medan de grundläggande principerna behandlas i del A. Oberoende i avsnitt 290 i etikkoden rör revisionsuppdrag och översiktliga granskningar. Det allmänna kravet är att en revisor ska vara oberoende vid utförandet av ett revisionsuppdrag och organisera sin verksamhet på ett sätt som tryggar oberoendet (RevL 1141/2015). Det finns många olika omständigheter och situationer som kan utgöra hot mot oberoendet och det är inte möjligt att definiera alla hot. Trots det är avsnitt 290 i etikkoden väldigt omfattande och ger exempel på omständigheter som möjligtvis kan hota oberoendet, bl.a. lån och garantier, anställning hos en revisionskund, värderingsuppdrag och gåvor. Revisionsrådgivning är en gråzon mellan vad revisorn måste och vad revisorn får rapportera. En självklarhet är att revisorn är skyldig att påtala brister i det granskade materialet. Carrington (2014, 203) säger att revisionsrådgivning är råd som revisorn måste delge sin klient med anledning av de iakttagelser revisorn gör i sin revision. Distinktionen mellan revisionsrådgivning och konsultering är därmed hårfin. Oberoendet kan hotas i och med konsulttjänster men samtidigt finns det flera orsaker till varför revisorerna ska få erbjuda dessa extratjänster. Carrington (2014, 203) nämner två skäl; revisorn skaffar sig på så vis bättre kunskap om klientens verksamhet vilket är en förutsättning för en bra revision samt att revisorn då kan erbjuda mervärde i och med konsulttjänster till ett lägre pris än revisorns konkurrenter då mindre tid går åt till att bekanta sig med företaget. Ett argument mot konsultation är att dessa intäkter oftast utgör merparten av intäkterna för en revisionsbyrå och därför finns risken att de blir ”beroende” av intäkterna och accepterar påståenden i klienternas redovisning som de annars inte skulle ha godtagit. T.ex. i fallet Enron anklagades deras revisor för att ha varit alltför beroende av konsultintäkterna för att våga ifrågasätta Enrons redovisning (Carrington 2014, 207). Hoitash, Markelevich och Barragato (2007) konstaterar i sin studie att revisorns beroende av klienten ökar ju mer intäkterna från extratjänsterna ökar. Vidare säger Hoitash m.fl. (2007) att beroendet nödvändigtvis inte behöver vara negativt eftersom revisorn p.g.a. större intäkter anstränger sig mer och därmed ökar kvaliteten på revisionsarbetet.

I RevL (1141/2015) 4 kap. 6 § finns uppräknat fem situationer då en revisor måste vidta åtgärder för att trygga oberoendet. Dessa är: om revisorn har ekonomiska eller andra intressen i revisionsobjektet, om revisorns egen verksamhet är föremål för revisionen, om revisorn i en rättegång eller något annat ärende handlar för eller mot revisionsobjektet, om revisorn har en nära relation till en person som hör till revisionsobjektets ledning eller om personen har deltagit i det ärende som är föremål för uppdraget i egenskap av anställd hos revisionsobjektet eller om revisorn utsätts för påtryckning. Ifall revisorn konstaterar att lämpliga åtgärder mot hoten inte går att vidtas ska revisorn eliminera omständigheten som orsakat hoten eller avstå från eller avsluta revisionsuppdraget (FAR Akademi AB 2013a). Revisorn behöver ändå inte vägra ta emot eller avstå från uppdraget om faktorerna som utgör hot mot oberoendet som helhet bedömda ska anses betydelselösa eller om revisorn redan vidtagit åtgärder som tryggar oberoendet. Alla hot mot oberoendet och åtgärder som vidtagits för att trygga oberoendet ska dokumenteras. (RevL 1141/2015)

## 2.6 Jäv

Revisors jäv är egentligen en definition på när en revisor inte är oberoende. I RevL (1141/2015) 4 kap. 7 § sägs att en revisor inte är oberoende om:

- revisorn är bolagsman, styrelsemedlem, medlem av förvaltningsrådet, verkställande direktör eller en person med motsvarande ställning i revisionsobjektet eller i en sammanslutning som hör till samma koncern eller i ett intresseföretag som avses i 1 kap. 8 § i bokföringslagen
- revisorn har i uppgift att sköta revisionsobjektets bokföring eller medelsförvaltning eller tillsynen över dessa
- revisorn är anställd hos revisionsobjektet eller hos en person som avses i 1 eller 2 punkten
- revisorn har direkt eller indirekt äganderätt eller annan rätt till en aktie eller andel i en sammanslutning som eftersträvar vinst
- revisorn har ett penninglån, en säkerhet eller motsvarande förmån som beviljats eller ställts av sammanslutningen, stiftelsen eller en person som hör till dess ledning eller revisorn har gett nämnda part en sådan förmån
- den person som avses i 1 eller 2 punkten är revisorns make, bror eller syster eller släkting i rakt upp- eller nedstigande led till revisorn
- revisorns make eller en person som är släkt med revisorn i rakt nedstigande led har en sådan äganderätt eller annan rätt som avses i 4 punkten, och denna rätt inte är obetydlig, eller om

- den fysiska person eller den huvudansvariga revisorn i den revisionsammanslutning som valts till revisor för en sammanslutning som är föremål för handel på en reglerad marknad har tagit emot en uppgift som avses i 1 eller 2 punkten i sammanslutningen i fråga och mindre än två år har förflutit från övergången till denna uppgift.

Det finns inget skilt avsnitt om revisors jäv i IESBA:s etikkod eller en skild ISA-standard.

## 2.7 Dokumentering

En väldigt viktig del av revisorns arbete är dokumentering. Utan dokumentation kan utfört arbete inte granskas och således kan en revisor inte påvisa sin oskyldighet i eventuellt tvistemål. I RevL (459/2007) finns ingen bestämmelse om dokumentering av revisorns arbete, först i nya RevL (1141/2015) 4 kap. 10 § nämns kort revisionsdokumentation. Anvisningar finns däremot i ISA 230 *Dokumentation av revisionen*. I början av standarden sägs att den ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*. I punkt 11 i ISA 200 står att revisorns övergripande mål vid en revision är att uppnå rimlig säkerhet att det i bokslutet i sin helhet inte förekommer väsentliga felaktigheter, så som oegentligheter eller fel och därigenom kunna ge ett utlåtande om huruvida bokslutet är upprättat enligt tillämpliga bokslutsnormer. Kraven på revisionsdokumentationen enligt ISA 230 punkt 2 är att den ska utgöra bevis på hur revisorn kommit fram till en slutsats om huruvida revisorns övergripande mål har uppnåtts. Ur dokumentationen ska också framgå att revisionen har planerats och utförts enligt ISA och enligt krav i tillämpliga lagar. I ISA 230 punkt 6 definieras revisionsdokumentation som ”dokumentation av utförda granskningsåtgärder, inhämtade relevanta revisionsbevis samt slutsatser som revisorn har kommit fram till”. Revisionsdokumentationen behöver inte enbart dokumenteras på papper, det går också bra i elektronisk form eller på något annat medium. Muntliga förklaringar från revisorn klassas i sig inte som revisionsdokumentation. Konkreta exempel på dokumentation finns i punkt A3 i ISA 230 och dessa är bl.a. granskningsprogram, analyser, checklistor och korrespondens (t.ex. e-post) om betydelsefulla frågor. Även Carrington (2014, 48-49) ger en bred beskrivning på vad för slags information som revisorn ska dokumentera: företaget (bransch, risker), revisorns planering (vilket arbete ska göras när, var och av vem),

påståenden som granskas (vilka, hur de granskas) samt resultat av tester. Det är viktigt att revisorn upprättar revisionsdokumentationen så snabbt som möjligt för att förbättra revisionens kvalitet eftersom dokumentation som upprättas efter revisionsarbetet inte är lika exakt. (FAR Akademi AB 2013b, 2013c) I sin doktorsavhandling har Olvera (2012) bl.a. undersökt hur revisorns informationssökning inverkar på dokumentationens kvalitet. Resultaten visar att revisorer som använt sig av en informationsinriktad sökning istället för en beslutsinriktad sökning uppnår högre kvalitet på dokumentationen (Olvera 2012, 100). Beslutsinriktad menar Olvera (2012, 3) är en revisor som vet kundens preferenser och därmed söker efter information som stöder preferenserna. Enligt studien uppnår revisorer även högre kvalitet på dokumentationen om de gör en ytlig informationssökning istället för en djup, vilket Olvera (2012, 100) förklarar med revisorers insikt i hur tidskrävande dokumenteringen är och därför väljer att lägga ner mer tid på den. Enligt Suomen Tilintarkastajat:s ledande expert Risto Ruuska anser revisorer att det går allt mer tid till att dokumentera revisionsarbetet i och med EU:s revisionslagstiftning, vilket kan ses som onödig byråkrati för Finlands del (Herrala 2017).

Utgående från insamlad revisionsdokumentation ska revisorn kunna ge ett utlåtande i revisionsberättelsen. Färdigställandet av slutlig dokumentation är normalt senast 60 dagar efter datumet för revisionsberättelsen. Färdigställandet är en administrativ process där inga nya granskningar eller slutsatser görs. I punkt A22 i ISA 230 sägs att under färdigställandet kan exempelvis dokumentation som ersatts tas bort och arbetspapper sorteras. (FAR Akademi AB 2013c)

### 3 CENTRALHANDELSKAMMARENS REVISIONSNÄMND

Detta kapitel handlar om Centralhandelskammarens revisionsnämnd och vilka uppgifter nämnden har. Vidare redogörs för kvalitetssäkringen, dvs. den externa tillsynen av revisorer och de organ som utövar tillsynen. Därefter behandlas de disciplinära åtgärder som kan bli aktuella ifall en revisor agerar i strid med revisionslagen och god revisions sed.

#### 3.1 TILA:s uppgifter

TILA:s uppgifter grundar sig på RevL (459/2007). TILA upprätthåller och utvecklar ett system för godkännande och tillsyn av CGR- och GRM-revisorer samt – sammanslutningar. Årligen ordnar TILA CGR- och GRM-examina samt övervakar revisorernas kvalitetssäkring. (Revisionsnämnden 2014a) Det är TILA som godkänner CGR-revisorerna och CGR-sammanslutningarna. Detta sker genom en skriftlig ansökan om godkännande som TILA sedan behandlar. Ansökan om godkännande som CGR-sammanslutning är en fritt formulerad skriftlig ansökan, medan det krävs en ansökningsblankett fastställd av TILA för ansökan som CGR-revisor. (Revisionsnämnden 2014c) Om kriterierna som uppställs i RevL (459/2007) 30 § för CGR-revisor eller 33 § för CGR-sammanslutning uppfylls, så godkänner TILA ansökningen och antecknar uppgifterna om revisorn i revisorsregistret. Här kan kort påpekas en revisors allmänna behörighet, dvs. det är endast en person som inte är omyndig, inte har försatts i konkurs eller meddelats näringsförbud eller vars handlingsbehörighet inte har begränsats som kan vara verksam som revisor (RevL 3 §).

Det hör således till TILA:s uppgifter att föra register över revisorerna. Enligt RevL (459/2007) 37 § antecknas i revisorsregistret ”uppgifter som specificerar revisorn samt andra nödvändiga uppgifter som gäller utövandet av yrkes- och affärsverksamhet”. En anteckning i registret ska också göras om revisorn fått en anmärkning eller varning. Noggrannare uppgifter om vad som ska antecknas i revisorsregistret finns i statsrådets förordning om revision (735/2007). Det är bara en i revisorsregistret antecknad revisor som får använda benämningen CGR-revisor, GRM-revisor, CGR-sammanslutning eller

GRM-sammanslutning (RevL 37 §). Uppgifterna antecknas på anmälan av revisorn, Handelskammarens revisionsutskott (TIVA), Statens revisionsnämnd (VALA) eller Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). TILA:s sekreterare antecknar uppgifterna i revisorsregistret och ser till att de är à jour (Revisionsnämnden 2014c).

Förutom ovan nämnda så finns det också en bestämmelse i RevL (459/2007) 40 § 1 mom. om TILA:s uppgifter som lyder ”Centralhandelskammarens revisionsnämnd utövar tillsyn och vidtar behövliga åtgärder för att revisorerna skall bibehålla sin yrkeskunnighet och övriga förutsättningar för godkännande samt i sin verksamhet följa denna lag och med stöd av den utfärdade bestämmelser.”. För att kunna utöva tillsyn behöver TILA givetvis uppgifter av revisorerna. Därmed ska revisorer årligen ge uppgiftsanmälningar för tillsynen till TILA för att bevisa att hen fortfarande har den yrkeskompetens som krävs för godkänd revisor (Rantasaari 2008, 49). I praktiken är uppgiftsanmälningen en blankett där revisorn ska fylla i bl.a. hur många revisionsuppdrag hen haft samt vilka fortbildningskurser hen gått. Enligt TILA:s anvisning används uppgiftsanmälan även för insamling av uppgifter för statistiska ändamål samt kvalitetsgranskning av revisorn (Revisionsnämnden 2014d).

Vad gäller godkännandet av revisorer och tillsynen av dem utarbetar och publicerar TILA anvisningar om förfarande som ska iakttas vid ansökan om godkännande, om att lämna behövliga uppgifter för tillsynen, om bibehållande av yrkeskunnigheten och om fortgående utbildning (Revisionsnämnden 2014c). Som jag tidigare nämnde i inledningen så uppmanas revisorer i RevL 22 § att iaktta god revisionsd i sitt arbete. Därmed blir uppmaningen en del av sedvanerätten (Kutilla 2007, 24). Således är en av TILA:s viktigaste uppgifter att offentliggöra ställningstaganden om tolkningen av yrkesetiska principer och god revisionsd, eftersom sedvanerätten ändras konstant.

Enligt RevL (459/2007) 42 § består TILA av en ordförande, en vice ordförande och 12 andra medlemmar. Dessutom har varje medlem, med undantag för ordföranden och vice ordföranden, en personlig suppleant. Ordföranden, vice ordföranden, sekreteraren och de övriga medlemmarna i revisionsnämnden ska vara väl bekanta med revision. Arbets- och näringsministeriet (tidigare handels- och industriministeriet) utser ordföranden, vice ordföranden samt tre av de andra medlemmarna och personliga suppleanter för dessa för tre år i sänder. Centralhandelskammarens delegation väljer de nio övriga medlemmarna till revisionsnämnden och personliga suppleanter för dessa för tre år i sänder. Det finns



några krav på medlemmarna: ordföranden eller vice ordföranden får inte vara CGR- eller GRM-revisor och majoriteten av medlemmarna måste vara andra än auktoriserade revisorer. (RevL 42 §) Enligt RevL (459/2007) 44 § är Centralhandelskammarens revisionsnämnd beslutför då ordföranden eller vice ordföranden samt minst sex andra medlemmar eller suppleanter är närvarande.

För att tydliggöra TILA:s lagstadgade uppgifter ges här sammanfattningsvis en uppställning av dem sammanställd av Halonen och Steiner (2010, 21, min översättning):

- disciplinär tillsyn av revisorer och revisionssamfund
- godkännande av CGR-revisorers och CGR-sammanslutningar
- bevilja uppskov för upphävandet av en CGR-revisors auktorisering
- tillsyn av CGR-revisorers och –sammanslutningars kvalitetssäkring
- styrning och utveckling i anslutning till godkännande av revisorer och övervakning
- internationellt tillsynssamarbete
- behandling av utredning om CGR-revisorers och –sammanslutningars avgång och avsättande mitt i verksamhetsperioden
- avge utlåtande till länsstyrelsen om revisors oberoende
- välja ordföranden och vice ordföranden till handelskamrarnas revisionsutskott.

### 3.2 Kvalitetssäkring

Revisionen måste vara lika väl genomförd vid alla tillfällen oberoende av vilken revisor som utför den. Kvaliteten är nyckelbegreppet när det gäller trovärdighet inom revisionsbranschen. Därför är målet med kvalitetssäkringen att förbättra kvaliteten på revisionen genom förebyggande och handledande verksamhet (Revisionsnämnden 2014e). Kvalitetssäkringen gäller lagstadgad revision, dvs. revisionsuppdrag enligt RevL 1 kap. 1 § 1 mom. De mest centrala uppgifterna som kvalitetssäkringen rör är granskningen av bokföringen, bokslutet, verksamhetsberättelsen och styrelsen. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 457)

Det finns ingen fastslagen terminologi inom kvalitetssäkringen (Horsmanheimo & Steiner 2008, 457). Man kan likväl säga att kvalitetssäkring är extern tillsyn av revisorers verksamhet (Kutilla 2007, 41). Enligt TILA är den externa kvalitetssäkringen ytterst viktig för att trygga en högklassig revision. Orsakerna är att den ger den publicerade ekonomiska informationen större trovärdighet samtidigt som den ger aktieägare, placerare,

fordringsägare samt övriga intressenter ett bättre skydd. (Revisionsnämnden 2014e) I RevL (459/2007) 23 § finns en bestämmelse om kvalitetssäkring som lyder: ”En revisor skall sörja för sitt revisionsarbets kvalitet och delta i den kvalitetsgranskning som avses i 40 § 2 mom. 1 punkten.”. Kvalitetsgranskningen är alltså en del av kvalitetssäkringen.

TILA utövar tillsyn över CGR-revisorernas och CGR-sammanslutningarnas kvalitetssäkring, medan TIVA (Handelskamrarnas revisionsutskott) utövar tillsyn över GRM-revisorernas och –sammanslutningarnas kvalitetssäkring inom sitt verksamhetsområde. Revisorerna och revisionsammanslutningarna förordnas till kvalitetsgranskning minst vart sjätte år eller, om det är fråga om en revisor som granskar en sammanslutning som är föremål för offentlig handel, minst vart tredje år (RevL 40 §). Revisionsnämndens kvalitetssäkringsgrupp upprättar årligen en kvalitetsgranskningsplan som specificerar de CGR- och GRM-revisorer som ska granskas, kvalitetsgranskarna, tidpunkten för kvalitetsgranskningen, innehållet i kvalitetsgranskningen och debiteringsgrunderna (Revisionsnämnden 2014f). Till kvalitetsgranskare utses en eller flera oberoende verksamma revisorer. Kvalitetsgranskarna ska inte bara vara väl förtrogna med revision, de ska även ha specialutbildning i kvalitetsgranskning (RevL 40 §).

Kvalitetsgranskarna utför arbetet under tillsyn av revisionsnämndens kvalitetssäkring och enligt dess anvisningar. TILA fastställer kvalitetsgranskningsprogrammet för CGR-revisorerna och TIVA för GRM-revisorerna. Det som åtminstone ska granskas är revisionsmaterialet för de två största revisionsuppdragen som revisorn haft. Dessutom ska revisorns egna system för kvalitetskontroll granskas och bedömas i fråga om hur tillförlitligt och fungerande det är. (Revisionsnämnden 2014f) Så som jag tidigare nämnde är målet med kvalitetssäkringen att förbättra kvaliteten på revisionsarbetet. Därför ger kvalitetsgranskarna i slutet av granskningstillfället respons åt revisorn på de observationer som gjorts. Revisorn har vid det här tillfället också möjlighet att kommentera granskningen. Kvalitetsgranskarna ska utan dröjsmål ge en utredning över utförd kvalitetsgranskning till TILA (till TIVA om det är frågan om en GRM-revisor) (RevL 40 §). I praktiken är utredningen en rapport som, utöver observationerna, innehåller kvalitetsgranskarnas ihopsamlade evidens, slutsatser och förslag till fortsatta åtgärder (Horsmanheimo & Steiner 2008, 466). TILA (eller TIVA om det är frågan om en GRM-revisor) behandlar sedan resultaten av kvalitetsgranskningarna och fattar beslut om eventuella åtgärder.

Resultaten och åtgärderna meddelas genom delgivning av beslutet (Revisionsnämnden 2014e). I delgivningen får alla granskade personer kommentarer om hur kvaliteten ytterligare kan utvecklas. De olika resultatsklasserna vid kvalitetsgranskningen är: *Godkänd med kommentarer*, *Kvalitetsgranskningen fortsätter med omgranskning* och *Underkänd*. Resultatet *Godkänd med kommentarer* behöver inte utredas mer. Däremot finns det skäl att specificera *Kvalitetsgranskningen fortsätter med omgranskning*. Det här resultatet ges om en revisors arbete ”inte till alla delar kan konstateras vara utfört enligt god revisionssed” (Revisionsnämnden 2014f). Revisorn ska då reagera på kritiken och förbättra kvaliteten på sitt revisionsarbete inom utsatt tid. Därefter utför en annan kvalitetsgranskare omgranskning av revisorn och resultatet av detta kan antingen vara godkänd med kommentarer eller underkänd. Resultatet *Underkänd* ges till ”de revisorer, vars brister och felaktigheter i verksamheten har observerats vara så väsentliga att de kräver omedelbara åtgärder. Revisionsarbetet är ytterst bristfälligt i samtliga skeden av granskningsarbetet och viktiga, väsentliga frågor är ogranskade och saknar dokumentering.” (Revisionsnämnden 2014f). Om en revisor blir underkänd kan det leda till extra tillsynsåtgärder och sanktioner enligt TILA:s eller TIVA:s beslut. (Revisionsnämnden 2014f) Härnäst kommer dessa sanktioner att behandlas.

### **3.3 Tillsyn över revisorer**

Det typiska karaktärsdraget hos kvalitetssäkringen är enligt Horsmanheimo och Steiner (2008, 459) att med hjälp av handledning och anvisningar förebygga att fel förekommer och upprepas. Det här karaktärsdraget saknas hos den disciplinära tillsynen, vars enda uppgift är eventuell sanktionering av revisorer.

Som bekant utövar TILA och TIVA tillsyn över auktoriserade revisorer för att se till att revisorerna bibehåller sin yrkeskunnighet och övriga förutsättningar för godkännande samt att de i sin verksamhet följer RevL och med stöd av den utfärdade bestämmelser (RevL 40 §). Därmed ska tillsynsorganen se till att revisorn följer bestämmelserna om god revisionssed (RevL 22 §), yrkesetiska principer (RevL 20 §) och internationella revisionsstandarder (RevL 13 §).

Förutom kvalitetssäkringen utövas tillsyn i vissa fall i efterhand genom att undersöka revisorns verksamhet på basis av arbetspapper och annan användbar utredning såsom t.ex. rapporten över utförd kvalitetsgranskning (Revisionsnämnden 2014g). Då undersöks om revisorns tillvägagångssätt har följt RevL och god revisions sed. TILA kan inleda en undersökning av en CGR-revisor eller -sammanslutning antingen på eget initiativ eller till följd av kontakt som tagits utifrån. TILA kan också undersöka en GRM-revisors eller -sammanslutnings verksamhet, ifall detta har direkt saksammanhang med undersökningen av en CGR-revisor eller -sammanslutning (Revisionsnämnden 2014g). De flesta undersökningar som görs i efterhand inleds till följd av klagomål. Varje år får TILA in några tiotals klagomål som gäller en CGR-revisors eller CGR-sammanslutnings handlande. Vem som helst kan skicka in ett klagomål. I flera av fallen är det en aktieägare från ett aktiebolag eller bostadsaktiebolag som anser att styrelsen har brutit mot t.ex. minoritetsskyddsbestämmelser och där man anser att revisorn borde ha ingripit. Ibland kan det utgående från annan övervakning som myndigheter gör uppstå situationer där det finns skäl för TILA att misstänka att revisorn handlat i strid med god revisions sed. I sådana fall påbörjas en undersökning med informationsutbyte mellan myndigheterna. Ifall TILA väljer att börja en undersökning på eget initiativ kan det vara t.ex. utgående från misstankar som publicerats offentligt. (Rantasaari 2008, 49-50)

TILA behandlar inte civilrättsliga ärenden så som skadestånd. Sådana fall är tingsrätternas sak. Själva klagomålet är enkelt att göra och har inga formkrav. Oftast fås klagomålen in via e-post. Förutsättningen för att ärendet behandlas är att det av klagomålet framgår tillräckligt tydligt vilken brist i revisorns handlande, försummelse eller behörighet klagomålet syftar på. Klagomålet behandlas i två omgångar. Först beslutar TILA om ärendet uppfyller alla de kriterier som uppställs i arbetsordningen för att få tas som undersökningsärende. Kriterierna är:

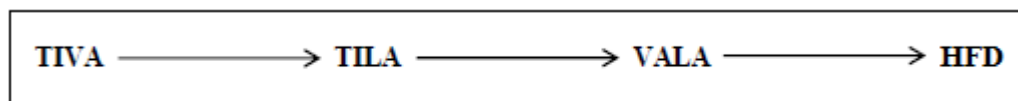
- det är fråga om ett väsentligt ärende
- det finns i fallet skäl att misstänka, att revisorn handlat i strid med revisionslagen och bestämmelser som givits med stöd av den
- det inte förflutit längre än sex år efter den undersökta revisorns verksamhet. (Revisionsnämnden 2014g).

Ifall TILA beslutar att ärendet inte undersöks, besvarar TILA kontaktagaren med ett brev eller på ett annat lämpligt sätt (Revisionsnämnden 2014g). Enligt Wirén (2012, 35) tas endast cirka en tredjedel av alla tillsynsärenden upp till behandling. Det finns dock ingen

kvot för hur många ärenden som tas upp till behandling, utan TILA bedömer alltid från fall till fall om kriterierna uppfylls (Wirén 2012, 35). Om TILA beslutar att undersöka revisorns verksamhet, ges ärendet ett diarienummer och ärendet går vidare till andra omgången. Då frågas efter ett skriftligt bemötande av revisorn där hen kan ge ett utlåtande om klagomålet, bakgrundsinformation om situationen och andra omständigheter som har betydelse för undersökningen. Därefter skriver TILA:s sekreterare ett utkast till beslut på basis av den information som fåtts in. Ärendet behandlas av revisionsnämnden på följande möte, varefter ett beslut delges revisorn. Ifall beslutet inte innehåller affärs- eller yrkeshemligheter delges beslutet även den som skickat in klagomålet. (Rantasaari 2008, 51-54) Om TILA anser att revisorn har agerat i strid med RevL eller god revisions sed kan sanktionsåtgärder vidtas. Sanktionsåtgärderna definieras i RevL (459/2007) 49-50 § och är från det lindrigaste till det strängaste: anmärkning, varning och återkallande av godkännande. Sedan den nya RevL 1141/2015 togs i bruk har det kommit två nya sanktionsåtgärder. Enligt RevL (1141/2015) 10 kap. 3 § kan TILA ge ett tidsbundet förbud att verka som revisor under högst tre år. Andra sanktionen är att revisorn kan dömas till en påföljdsavgift om hen bryter mot tidsfristen som finns i RevL (1141/2015) 4 kap. 11 § som gäller revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning.

De olika tillsynsorganen och besvärinstanserna presenteras nedan i figur 1. Det är tre organ som utövar disciplinär tillsyn: TIVA, TILA och VALA. Figur 1 visar också vilket organ en revisor kan vända sig till för att söka ändring i ett beslut genom besvär. TILA är således besvärinstans för beslut som TIVA fattat. Mot beslut av TILA kan besvär anföras hos VALA. Som sista besvärinstans fungerar Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och till den kan besvär lämnas in över beslut som VALA fattat.

**Figur 2:** Tillsynsorganen och besvärinstanserna



Källa: Wirén 2012, 32.

Jag har tidigare behandlat TILA och dess uppgifter så för att ge en helhetsbild av tillsynen presenterar jag härnäst kort TIVA och VALA.

### 3.3.1 Handelskamrarnas revisionsutskott

I Finland finns det 20 handelskamrar med ett revisionsutskott (TIVA) i varje. Medlemmarna i TIVA består av en ordförande, viceordförande och sex övriga medlemmar. Alla förutom ordföranden och viceordföranden ska ha en personlig suppleant. Ordföranden eller viceordföranden kan inte vara en CGR- eller GRM-revisor och majoriteten av medlemmarna ska vara andra än CGR- eller GRM-revisorer. Det är TILA som utser ordföranden och viceordföranden, medan handelskammaren väljer de övriga medlemmarna för tre år i sänder. (RevL 43 §) Förutom godkännande av och tillsyn över GRM-revisorer och GRM-sammanslutningar har TIVA följande uppgifter:

- att behandla ansökan om upphävande eller återställande av GRM-revisorer eller -sammanslutningars auktorisering
- att bevilja uppskov för upphävande av en GRM-revisors auktorisering
- att behandla utredningar om GRM-revisorer och -sammanslutningars avgång och avsättande mitt i verksamhetsperioden. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 70, min översättning).

Den tillsyn som TIVA utövar inom sitt verksamhetsområde är liknande som TILA:s tillsynsprocess och behöver därför inte upprepas här. Enligt Horsmanheimo och Steiner (2008, 70) har TIVA ingen lagstadgad utvecklings- eller styrningsuppgift. Trots det försöker flera TIVA-utskott utveckla t.ex. revisorerens utbildnings- och fortbildningsmöjligheter inom sina verksamhetsområden. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 70)

### 3.3.2 Statens revisionsnämnd

Statens revisionsnämnd (VALA) är det högsta tillsynsorganet i revisionssystemet och fungerar som en del av arbets- och näringsministeriet (Kutilla 2007, 34). I RevL (459/2007) 39 § stadgas att VALA ”svarar för den allmänna styrningen och utvecklingen av och tillsynen över revisionen.”. Den allmänna styrningen och utvecklingen gäller både revision och systemet för godkännande och tillsyn av revisorer (Horsmanheimo & Steiner 2008, 72). De lagstadgade uppgifter VALA har är enligt Horsmanheimo och Steiner (2008, 72, min översättning):

- att sörja för den allmänna styrningen, utvecklingen och tillsynen av revision
- att behandla skriftliga framställningar av TILA om återkallande av godkännande av revisorer
- att behandla ändringssökande genom besvär över beslut som fattats av TILA och TIVA.

I förarbetena till den tidigare revisionslagen konstaterade man att VALA:s uppgift är att ge anvisningar och utlåtanden om revisionslagen och dess förordning. Även om det inte stadgas i RevL (459/2007) så är det en ikraftvarande uppgift. Speciellt bestämmelser om god revisionssed, revisorns oberoende och jäv kan kräva tolkning. Därmed går TILA:s och VALA:s styrnings- och utvecklingsuppgifter delvis in i varandra, men detta har inte varit något problem i praktiken. Det är VALA:s uppgift att följa revisorers verksamhet och utvecklingen av revisionen. Samtidigt ska VALA utveckla revisionens innehåll så att den säkrar en riktig och tillräcklig bild av den ekonomiska informationen och i övrigt motsvarar lagens målsättningar. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 72-73)

Medlemmarna i VALA består av en ordförande, viceordförande och sex övriga medlemmar. Alla förutom ordföranden och viceordföranden ska ha en personlig suppleant. Även här gäller att ordföranden och viceordföranden inte kan vara en CGR- eller GRM-revisor och att majoriteten av medlemmarna ska vara andra än CGR- eller GRM-revisorer. Statsrådet väljer ordföranden och viceordföranden samt de sex övriga medlemmarna i VALA och deras personliga suppleanter för tre år i sänder. (RevL 41 §)

### **3.4 Disciplinära åtgärder**

Påföljder som kan bli aktuella om en revisor förfarit i strid med RevL stadgas i RevL (459/2007) 49-50 §. Enligt 49 § i RevL ska TILA eller TIVA ge en CGR-revisor eller GRM-revisor en varning om revisorn:

- 1) av vårdslöshet eller oaktsamhet har förfarit i strid med denna lag eller de bestämmelser som utfärdats med stöd av den,
- 2) har brutit mot sina skyldigheter som revisor, eller
- 3) utan grund har förfarit på ett sätt som annars är ägnat att minska revisorernas yrkesmässiga tillförlitlighet eller värde. (RevL 49 §).

Ifall det i en revisors klandervärda beteende finns förmildrande omständigheter ska revisorn tilldelas en anmärkning (Rantasaari 2008, 54). En varning eller anmärkning ska registreras i revisorsregistret. När sex år förflutit sedan revisorn fått varningen ska uppgiften om varningen avlägsnas ur registret. Avlägsnandet av uppgiften om en anmärkning sker när tre år förflutit sedan anmärkningen. (RevL 38 §) Sedan nya RevL (1141/2015) kom finns ett mellansteg mellan varning och återkallande av godkännande; TILA kan förbjuda revisorn att verka som revisor under högst tre år (RevL 10 kap. 3 §). Ännu en åtgärd som kommit i.o.m. nya RevL är en påföljdsavgift som TILA kan påföra revisorn om hen brutit mot tidsfristerna som nämns i 4 kap. 11 § om en revisors övergång till anställning hos en granskad sammanslutning (RevL 10 kap. 5 §).

Den strängaste påföljden som kan bli aktuell är återkallande av en revisors godkännande. Det är VALA som bestämmer om godkännandet av en revisor ska återkallas utgående från TILA:s framställning. Om TIVA anser att en GRM-revisors eller -sammanslutnings godkännande ska återkallas ska det göra en skriftlig framställning om saken hos TILA. Om även TILA anser att villkoren uppfylls, ska den göra en skriftlig framställning hos VALA. VALA ska ge den revisor som framställningen gäller tillfälle att bli hörd. Enligt RevL 50 § ska VALA återkalla godkännandet om revisorn:

- 1) uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har handlat på ett sätt som strider mot denna lag eller bestämmelser som utfärdats med stöd av den,
- 2) trots varning upprepade gånger har försummat sina skyldigheter som revisor, eller
- 3) inte längre än yrkeskunnig eller inte längre uppfyller de övriga villkoren för godkännande. (RevL 50 §).

Godkännandet kan också återkallas för en viss tid, som kan vara högst två år. VALA kan ge revisorn en varning eller anmärkning om villkoren för återkallande inte uppfylls men revisorns förfarande ändå är klandervärdt. (RevL 50 §) Om VALA väljer att återkalla godkännandet ska TILA avlägsna uppgifterna om revisorn ur revisorsregistret (RevL 38 §). Av synnerligen vägande skäl kan det bestämmas att ett beslut som gäller återkallande av ett godkännande ska verkställas fastän revisorn anfört besvär över beslutet (RevL 50 §). Varken VALA, TILA, eller TIVA kan besluta om sanktionsåtgärder om över sex år har förflutit från revisorns klandervärda verksamhet (RevL 44 §).



En revisor eller revisionsammanslutning kan söka ändring i ett beslut som TIVA, TILA eller VALA fattat. Det finns ändå vissa undantag då en revisor inte kan söka ändring genom besvär. I RevL (459/2007) 54 § stadgas att en revisor inte kan besvära sig över beslut som TILA fattat över vilka revisorer som ska kvalitetsgranskas, vem som utför kvalitetsgranskningarna eller beslut som gäller innehållet i och sättet att genomföra kvalitetsgranskningarna. Vidare får ändring inte sökas hos VALA av den ”vars ansökan om att få delta i CGR- eller GRM-examen har avslagits, samt som har underkänts i CGR- eller GRM-examen eller i ett behörighetsprov.” (RevL 54 §).

## 4 FORSKNINGSMETOD

I detta kapitel redogörs för den forskningsmetod som kommer att användas i studien. Även undersökningsmaterialet och -processen kommer att behandlas, samt källor och källkritik diskuteras.

### 4.1 Innehållsanalys

Målet med avhandlingen är att försöka ge en så heltäckande bild av god revisionsred som möjligt. Den strategi jag valt för att uppfylla målet är en kvalitativ forskningsstrategi. Enligt Bryman och Bell (2013, 49) lägger kvalitativ forskning ”vikt vid ord och inte kvantifiering under insamling och analys av data”. Orden i det empiriska materialet kommer definitivt att vara av betydelse vid tolkningen och analyseringen av materialet. Vidare menar Bryman och Bell (2013, 49) att kvalitativ forskning ”betonar ett induktivt synsätt på relationen mellan teori och forskning, där tyngden läggs på generering av teorier”. Jag kommer alltså inte att pröva en teori, vilket ofta är fallet i kvantitativ forskning, utan istället försöker jag analysera och sammanfatta god revisionsred enligt TILA och på så sätt få en teori eller rättare sagt en beskrivning av vad det är.

Eftersom jag använder mig av dokument som empiriskt material, har jag valt kvalitativ innehållsanalys som forskningsmetod. Detta torde enligt Bryman och Bell (2013, 565) vara den vanligaste kvalitativa metoden för analys av dokument. Med kvalitativ innehållsanalys menas att man söker efter olika teman i materialet. För mig innebär det att jag ska söka efter teman förknippade med god revisionsred.

Bryman och Bell (2013, 416-418) nämner fyra kritiska aspekter som riktats mot kvalitativ forskning. Den första aspekten är att kvalitativ forskning är för subjektiv och ostrukturerad. Till skillnad från kvalitativ forskning så har kvantitativ forskning klarare frågeställningar i problemformuleringen och tydligare koppling till den teoretiska referensramen. Den andra kritiska aspekten som nämns är att det är svårt att replikera en kvalitativ undersökning. Motiveringen är att forskaren själv är det viktigaste redskapet i undersökningen och det som forskaren anser som viktigt, kanske en annan forskare inte tycker är så betydelsefullt. Därför kan tolkningarna också variera forskare emellan. Den

tredje kritiska aspekten är att det är svårt att generalisera resultaten. Till försvar säger Bryman och Bell att det är inte heller meningen att t.ex. en fallstudie är ett stickprov vars resultat kan tillämpas på övriga liknande fall. Istället ska man se på kvaliteten på undersökningens slutsatser vid bedömningen av generaliserbarheten. Den sista kritiska aspekten på kvalitativ forskning är bristande transparens. Med transparens menas att det i arbetet ska framgå hur en forskare planerat och genomfört undersökningen. Därför är det viktigt att klart och tydligt redogöra för varje steg i undersökningen. Det brukar också vara oklart hur forskaren analyserat och kommit fram till sina slutsatser.

## 4.2 Undersökningsmaterialet

I den empiriska undersökningen används TILA:s undersökningsärenden från år 2008–2018 som datakälla. Ärendena är totalt 103 stycken och alla finns elektroniskt tillgängliga på TILA:s hemsida. Eftersom TILA flyttade från Centralhandelskammaren till Patent- och registerstyrelsen (i fortsättningen PRS) år 2016 så har ärendena publicerats på Patent- och registerstyrelsens hemsida sedan dess (Patent- och registerstyrelsen 2018). Tillgängligheten av materialet är en av orsakerna till varför jag valde ifrågavarande tidsperiod. Valet av tidsperiod förefaller sig också naturligt eftersom jag gör en fortsättning på Katz' undersökning som berör år 1997–2006. År 2007 har jag valt att inte undersöka av den enkla anledningen att det årtalet inte fanns publicerat på TILA:s hemsida. TILA har publicerat undersökningsärenden sedan 1990 och sedan 1995 har ärendena även publicerats på Centralhandelskammarens hemsida (Revisionsnämnden 2010, 3). Rapporterna som publicerats fram till år 2015 är sammanställningar av de undersökningsärenden som TILA behandlat under åren. Den sammanfattade texten i rapporten motsvarar inte exakt den ursprungliga texten eftersom rapporterna är anonyma. Således nämns inga namn i rapporten och penningbelopp är avrundade eller borttagna. Även datum, hänvisningar till paragrafer och utredningar av dokument är borttagna. Rubriceringen har också förenklats i rapporterna. Om en revisor valt att söka ändring genom besvär hos VALA så publiceras VALA:s beslut och motiveringar i rapporten. Ärenden som TIVA behandlat publiceras också i rapporten ifall rättelseyrkanden över besluten behandlats hos TILA (Revisionsnämnden 2015). De ärenden som publicerats på PRS' hemsida sedan år 2016 är både sådana som vunnit laga kraft samt avgöranden som

inte vunnit laga kraft. Ärendena publiceras på det språk på vilket beslutet utfärdats och är till skillnad från de på TILA:s hemsida ocensurerade.

Bryman och Bell (2013, 549) nämner några beskrivande egenskaper hos dokument som används som datakälla. Ett dokument avser Bryman och Bell är något som kan läsas, inte enbart text utan även bilder. Vidare säger författarna att dokumentet inte ska ha skapats speciellt i vetenskapligt syfte, men det ska ändå ha betydelse för en företagsekonomisk forskare. Denna egenskap stärker validiteten eftersom man kan bortse från reaktiva effekter, med andra ord påverkas materialet inte av forskarens egna värderingar och uppfattningar (Bryman & Bell 2013, 550). Som sista egenskap nämns att dokumentet ska finnas bevarat och tillgängligt för analys. Utgående från dessa egenskaper kan jag konstatera att TILA:s rapporter klassas som dokument och kan användas i mitt vetenskapliga syfte.

När forskaren väl har hittat dokument till sin undersökning blir följande steg att bedöma dokumentens kvalitet. Till hjälp kan man använda sig av Scotts fyra kriterier (se Bryman & Bell 2013, 550) vilka är: autenticitet, trovärdighet, representativitet och meningsfullhet. Med *autenticitet* menar Scott att forskaren ska analysera om materialet är äkta och av tydligt ursprung. Vad gäller autenticiteten i TILA:s rapporter kan jag påstå att dokumenten är äkta eftersom de är uppgjorda av TILA:s sekreterare och TILA:s arbetsuppgifter grundar sig på Revisionslagen (459/2007). Med kriteriet *trovärdighet* menar Scott att materialet är utan felaktigheter och förvrängningar. Eftersom rapporterna som publiceras på TILA:s hemsida endast är sammanställningar av de ursprungliga rapporterna så kan det hända att någon enstaka felaktighet kan förekomma. De viktigaste punkterna från ursprungsrapporten torde ändå vara med i sammanställningen så forskaren kan själv analysera händelserna i rapporten och komma fram till samma resultat som TILA. Det tredje kriteriet *representativitet* betyder att forskaren ska ta ställning till om materialet är typiskt den kategori det tillhör. Detta kriterium anser jag är otydligt förklarad. Materialet kan anses representativt i den bemärkelsen att ett beslut där revisorn fått en varning då hen gjort på ett visst sätt eller underlåtit att göra något borde kunna tillämpas på liknande fall i framtiden. Sista bedömningskriteriet som Scott nämner är *meningsfullhet*, det vill säga är materialet tydligt och begripligt? Rapporterna kan jag konstatera är tydliga och begripliga för min del, men eftersom de publiceras endast på finska kan det orsaka problem med begripligheten för personer med svaga kunskaper i finska.

### 4.3 Undersökningsprocessen

Första steget i undersökningen av materialet är enligt Koskinen, Alasuutari och Peltonen (2005, 231) att alltid läsa igenom materialet, oftast flera gånger och göra anteckningar samtidigt. Det här hjälper forskaren att få en uppfattning om innehållet och anteckningarna hjälper att hitta i materialet. Jag började processen med att läsa igenom besluten och göra anteckningar i ett skilt dokument. Jag antecknade kort vad besluten handlade om, vilka teman inom god revisionssed som revisorn brutit mot och eventuella disciplinära åtgärder mot revisorn. Teman jag sökte efter är de som jag presenterat i kapitel 2. Jag antecknade varje tema jag hittade i de enskilda besluten och därför berör vissa beslut flera teman. Efter att ha läst igenom besluten grupperade jag dem enligt det tema jag ansåg var huvudtema i ifrågavarande beslut, dvs. den princip revisorn ansågs primärt ha brutit mot. Med hjälp av sammanställningen kunde jag lättare åskådliggöra antalet teman i besluten. Därefter valde jag ut några beslut från varje tema som jag sedan presenterade mera ingående i avhandlingen.

### 4.4 Källor och källkritik

Koskinen m.fl. (2005, 136) hävdar att källkritik inte betyder att forskaren ska försöka reda ut källans riktighet, utan snarare hur källan kan användas som bevis. Vidare säger Koskinen m.fl. att det finns några principer i traditionell källkritik som forskaren ska beakta. Den första principen rör källans uppkomst. Det är alltså skäl för forskaren att ta reda på när källan bildades med motiveringen att ju närmare uppkomstillfället källan är, desto mer tillförlitlig är källan. Den andra principen om källkritik säger Koskinen m.fl. är definieringen av källans innehåll. För att göra det har Koskinen listat fyra steg som forskaren bör göra för att kunna definiera innehållet. Allra först ska forskaren granska källans enighet, dvs. se om det finns påståenden som är motstridiga. Som andra steg ska forskaren jämföra källan med andra källor för att granska att den sannolikt stämmer. Tredje saken är att granska vad författaren haft för möjligheter att förstå och återge källan korrekt. Som sista steg bör forskaren utreda författarens subjektiva förutsättningar att

återge en korrekt bild, t.ex. om författaren var tillräckligt sakkunnig för att förstå en juridisk detalj. Koskinen m.fl. (2005, 136-137)

I denna avhandling har jag endast använt mig av skriftliga källor, såsom böcker och elektroniska källor på internet. Tillgängligheten på skriftliga källor kan vara ett hinder för forskaren och som exempel nämner Koskinen m.fl. (2005, 141) att företag kan hålla vissa papper undandömda för forskaren. Jag har inte gjort intervjuer i min studie. De flesta källorna är från 2010-talet och utgörs av material på Revisionsnämndens och CGR-föreningens hemsida. Eftersom materialet är taget från hemsidan så kan man anta att det är uppdaterat, om inte annat datum förevisas på hemsidan. Koskinen m.fl. (2005, 141) nämner att källor på internet kan vara problematiska eftersom websidor och material kan försvinna.

## 5 REVISIONSNÄMNDENS BESLUT

Först av allt kommer undersökningsmaterialet att presenteras med hjälp av tabeller där jag på ett allmänt plan årsvis visar beslutens antal, åtgärder och teman som dykt upp. Därefter behandlas själva besluten mera ingående med hjälp av exempel från olika teman på fall där revisorn anklagas för att inte ha följt god revisions sed. Slutligen kommer resultaten att jämföras med Katz' resultat för att se om begreppet god revisions sed utvecklats.

### 5.1 Presentation av materialet

Mitt empiriska material består av TILA:s undersökningsärenden från år 2008–2018. Under de här åren har TILA behandlat 103 fall varav åtta resulterade i auktoriseringens upphörande, 44 resulterade i varning och 20 resulterade i anmärkning. I 30 av fallen ledde granskningen inte till några åtgärder och i endast ett fall blev revisorn påförd en påföljdsavgift. Nedan i tabell 1 visas en sammanställning:

**Tabell 1:** TILA:s beslut år 2008–2018

År	Antal	Återkallande av godkännande	Påföljdsavgift	Varning	Anmärkning	Ingen åtgärd
2018	17	2 (GR/CGR, GR)	1	10	4	
2017	16	2 (CGR, vet ej)		10	4	
2016	10			7		3
2015	9			5	2	2
2014	8			3	1	4
2013	8	2 (båda GRM)		3	1	2
2012	6	1 (GRM)		1	3	1
2011	5			1	1	3
2010	8	1 (CGR)		1	2	4
2009	9					9
2008	7			3	2	2
<b>Totalt</b>	103	8	1	44	20	30

Utifrån tabellen kan jag konstatera att antalen undersökta klagomål har hållits ungefär samma fram till år 2017. Det enda utstickande i tabellen är år 2009 där TILA:s undersökningar inte ledde till några disciplinära åtgärder. Även om det är endast ett fall där revisorn påförts påföljdsavgift så är antalet inte något märkvärdigt eftersom påföljdsavgift är en relativt ny sanktion som togs i bruk år 2016 då nya RevL (1141/2015) trädde i kraft. Generellt kan konstateras att antalen varningar har ökat genom åren i förhållande till antal beslut. T.ex. i början av undersökningsperioden var antalen beslut ca sju stycken per år och varningar som tilldelats var ca en per år medan antalen beslut i slutet av undersökningsperioden var ca tolv stycken per år och varningarna ca sju stycken.

Jag har undersökt årsvis de beslut som TILA gett och delat in besluten enligt teman inom god revisionssed. Som teman har jag bland annat de yrkesetiska principerna som jag presenterade i kapitel 2. I några beslut fanns mer än ett tema och dessa teman beaktades självklart också. Därför överstiger antalet teman antalet beslut i tabell 2 här nedanför. I tabell 2 visas fördelningen av teman årsvis, både i antal och procent.

**Tabell 2:** Teman i TILA:s beslut från år 2008–2018

Klagomålets tema	Dokumentation		Rapportering		Oberoende, objektivitet, jävighet		Auktoriseringens förutsättning		Yrkeskunnighet, omsorg		Integritet		Professionellt uppträdande		Teman totalt		Beslut totalt
	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st
År	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st	%	st
2018	1	6 %	9	50 %	1	6 %	2	11 %	4	22 %			1	6 %	18	100 %	17
2017	1	7 %	5	33 %	1	7 %			7	47 %			1	7 %	15	100 %	16
2016			3	25 %	4	33 %			4	33 %			1	8 %	12	100 %	10
2015	4	44 %	1	11 %	2	22 %	1	11 %					1	11 %	9	100 %	9
2014					2	22 %			5	56 %			2	22 %	9	100 %	8
2013	1	11 %	3	33 %	1	11 %	2	22 %	1	11 %	1	11 %			9	100 %	8
2012	2	22 %	1	11 %	3	33 %	1	11 %	2	22 %					9	100 %	6
2011	1	17 %	1	17 %	1	17 %			3	50 %					6	100 %	5
2010			2	22 %	1	11 %	1	11 %	5	56 %					9	100 %	8
2009	1	10 %	3	30 %					6	60 %					10	100 %	9
2008	2	22 %			1	11 %			5	56 %			1	11 %	9	100 %	7
<b>Totalt</b>	13		28		17		7		42		1		7		115		103

Ur tabell 2 kan tydligt utläsas att det mest har klagats på revisorns yrkeskunnighet och omsorg. Just det här temat känns som det mest allmänna och övergripande av dem alla. Revisorns verksamhet bygger ju på att vara yrkeskunnig. Om revisorn inte är yrkeskunnig så är hen kanske inte heller medveten om vissa krav på exempelvis dokumentering eller oberoende. Brist på yrkeskunnighet visade sig som att revisorn inte gjorde som det står i lagen, t.ex. i TILA 8/2009 gjorde inte revisorn i egenskap av god man en slutredovisning till handelsregistret direkt skiljemannaförfarandet var över. Som jag nämnde i kapitel



2.3.1 medför kravet på omsorg att revisorn ska vara noggrann. Bristen på noggrannhet och yrkeskunnighet var alltså den absolut vanligaste orsaken till klagomål under år 2008–2018. Förvånansvärt var att det inte var mer än 13 av fallen där revisorn brutit mot kravet på dokumentering. Enda sättet att granska en revisors utförda arbete är genom revisionsdokumentationen och om revisorn dokumenterat bristfälligt så kan hen inte bevisa att hen granskat en viss sak. Generellt sett kan tyckas att det borde lätt hända att en revisor glömmer att dokumentera vissa delar av arbetet men resultaten i denna studie påvisar annat, eftersom antalen fall med dokumentering som tema varit förhållandevis få jämfört med antalen fall totalt.

## **5.2 Analys av fallen**

I början av analysen är det vanligt att sortera och gruppera materialet för att komma fram till samband och olikheter (Koskinen m fl 2005, 39). Jag presenterar besluten temavis för att få en klar struktur och tydligare koppling till den teoretiska referensramen. De beslut som innehöll fler än ett tema inom god revisionsred har jag behandlat under det tema som kan anses som huvudtema i beslutet.

### **5.2.1 Yrkeskunnighet och omsorg**

TILA 2/2008, 3/2008, 4/2008, 5/2008, 7/2008, 1/2009, 2/2009, 6/2009, 7/2009, 8/2009, 9/2009, 1/2010, 2/2010, 3/2010, 4/2010, 5/2010, 1/2011, 4/2011, 5/2011, 2/2012, 6/2012, 3/2013, 1/2014, 3/2014, 4/2014, 7/2014, 8/2014, PRH-2210-10001-2016, PRH-2718-10000-2016, PRH-1886-10000-2016, PRH-1377-10001-2016, PRS 394-10000-2017, PRH-2990-10000-2016, PRH-1110-10000-2017, PRH-134-10000-2017, PRH-3-2017, PRH-3961-1000-2016, TILA 1/2017, PRH-442-10000-2017, TILA 4/2018, PRH-1888-10000-2017, PRH-2013-10000-2018

Temaområdet som innehöll flest antal beslut var yrkeskunnighet och omsorg. I hela 42 stycken fall klagades det på revisorns yrkeskunnighet och omsorg, med andra ord finns det flera bra exempel som belyser området. Första exemplet jag tänker behandla är 7/2008 där en CGR-revisor enligt klagomålet hade brutit mot principen om omsorg när hen inte

verifierat sin medhjälparens arbete, utan godkänt det som sådant. TILA undersökte fallet och konstaterade att det inte går att fastställa ur revisorns arbetspapper hurudan arbetsfördelningen varit mellan revisorn och hans medhjälpare eller hur medhjälparens arbete och slutsatser påverkat revisorn. Revisionsarbetets dokumentation uppfyller inte kravet på god revisionsred. I revisionskundens bokföring fanns en hel del fel som revisorn nämnde för TILA i utredningen men som hen inte påpekade i revisionsberättelsen, bl.a. har det gjorts felaktiga bokningar till kontot förändring av lager. Felet påverkade dock inte resultatet. Revisorn har medgett åt TILA att det funnits ett väsentligt fel (ca 1,9 miljoner euro) i balansräkningens noter. Enligt TILA borde revisorn ha upptäckt felet och rapporterat om det i revisionsberättelsen. Genom att underlåta detta har revisorn försumligt och oaktsamt agerat i strid med revisionslagen. En förmildrande omständighet var att de felaktiga bokningarna till kontot förändring av lager inte påverkade resultatet och därför blev revisorn tilldelad en anmärkning. (TILA 7/2008)

Det är bara två fall av 103 som behandlats på svenska av TILA så självklart behandlar jag ena fallet mera ingående här. Fallet 6/2009 handlade om en CGR-revisor som blivit utsedd till god man för bevakning av minoritetsaktieägarnas intressen vid inlösen av minoritetsaktierna i ett rederi. Uppdraget som revisorn har i detta fall är enligt RevL (459/2007) 1 § 2 mom. annan verksamhet än den i RevL (459/2007) 1 § 1 mom. Enligt 1 § 1 mom. tillämpas RevL i sin helhet på sådana uppdrag som revisorn har enligt annan lag eller då revisorn ger ett skriftligt utlåtande till en myndighet. Sådana uppdrag är andra än lagstadgade revisionsuppdrag och enligt RevL (459/2007) 1 § 2 mom. tillämpas god revisionsred även på dessa uppdrag. Ombudet för minoritetsaktieägarna klagade till TILA på gode mannens förfarande. Enligt aktiebolagslagens (624/2006) 18 kap. 5 § 3 mom. har den gode mannen rätt och skyldighet att på minoritetsaktieägarnas vägnar framföra omständigheter och bevis som stöder deras sak. Vidare står det att den gode mannen inte är behörig att på minoritetsaktieägarnas vägnar framställa eller godkänna lösningsanspråk eller vidta åtgärder som står i konflikt med en minoritetsaktieägares egna åtgärder. Enligt klagan har CGR-revisorn försökt bevisa att kärandens erbjudna pris är det rätta och på så sätt har revisorns agerande stått i strid med minoritetens eget agerande. Ombudet för minoritetsaktieägarna ansåg alltså att revisorn stridit mot aktiebolagslagens stadganden samt att revisorns utlåtande till skiljenämnden var synnerligen bristfälligt och direkt felaktigt.

TILA undersökte om CGR-revisorn i egenskap av god man har handlat omsorgsfullt och yrkesmässigt i enlighet med god revisionsred. Det är alltså frågan om verksamhet som

revisorn har i annan egenskap än som revisor. Horsmanheimo, Kaisanlahti och Steiner (2007, 34) nämner att typiska exempel på revisorns övriga verksamhet är värderingsutlåtanden, som baserar sig på avtal, och värdering av föremål som finns i tillgångarna. Vidare menar Horsmanheimo m.fl. (2007, 34) att om revisorn tydligt lyfter fram att hen är revisor då det aktuella uppdraget erbjuds, så anses det falla inom övrig verksamhet och därmed blir revisionslagen tillämplig. Det anses också som övrig verksamhet om revisorn använder sig av sådana arbetsmetoder, -redskap och yrkeskunskap som är typiskt för revisionsarbetet. I förarbetet till den gamla RevL har konstaterats att allmänheten litar på revisorns sakkunskap och att man vill utnyttja hens oberoende ställning och offentliga godkännande. Det är viktigt att RevL tillämpas även på övrig verksamhet för att skydda uppdragsgivaren och utomstående (Regeringsproposition 295/1993). I ett tidigare avgörande (dnr 5/2006) har TILA granskat en revisors agerande i egenskap av god man i samband med ett inlösningsförfarande, dvs. liknande fall som 6/2009. I tidigare avgörandet kom TILA fram till att revisorn kan erbjuda övriga tjänster utöver lagstadgad revision under förutsättning att revisorn har den sakkunskap som krävs för att erbjuda dessa tjänster.

TILA studerade revisorns bemötande till skiljedomstolen och kommentarer som revisorn lämnade till TILA. Ur materialet kunde konstateras att revisorn har uppskattat gängse värdet på de aktier som ska inlösas utgående från aktiernas kursutveckling. Handeln med rederiets aktier har varit så liten att revisorn inte sett det tillräckligt att uppskatta värdet endast utgående från börskursen. Revisorn har lyft fram osäkerheterna kring de tre värderingsmetoder hen använt sig av samt motiverat de bakgrundsuppgifter och antaganden hen utgått från vid värderingen. Revisorn har även utrett varför hen använt sig av nyckeltal som avviker från bolagets resultaträkning med motiveringen att felet inte varit väsentligt eller haft betydelse för fastställandet av gängse värdet. I utredningen till TILA motiverade revisorn även varför hen ansåg att kärandens erbjudna pris för aktierna var tillräckligt. TILA kunde inte hitta något i utredningen som skulle ha tytt på att revisorn i egenskap av god man skulle ha agerat i strid med god revisions sed. (TILA 6/2009)

I fallet 2/2010 hade en förenings förra styrelsemedlemmar klagat på CGR-revisorns agerande. Enligt klagomålet hade revisorn utfört revisionen för år 2008 fastän hen hade valts till revisor för år 2009. Före detta styrelsemedlemmarna bad även TILA om en utredning av några frågor kring revisorns agerande. I sitt bemötande till TILA sade revisorn att föreningen väljer revisor på höstmötet för nästa räkenskapsperiod enligt

föreningens stadgar men att ifrågavarande stadga tolkats felaktigt i flera års tid så att revisor väljs för pågående räkenskapsperiod. I föreningens protokoll från höstmötet stod att revisorer väljs för nästa räkenskapsperiod, alltså år 2009. Revisorn hade dock blivit tillfrågad per telefon av föreningens bokförare om hen kan vara revisor för pågående räkenskapsperiod, eftersom förra revisorerna ville avstå från sina revisionsuppdrag för år 2008. Revisorn undersökte noga valet av revisor och skaffade sig tillräckligt med revisorsevidens för att försäkra sig om att hen faktiskt blivit vald till revisor för år 2008. Bland annat fick revisorn vetskap om föreningens praxis för revisorsvalet av föreningens verksamhetsledare. Revisorns anser sig ha agerat omsorgsfullt i frågan om valet av revisor eftersom hen utrett saken noggrant och uppmärksammat det missvisande protokollet. Som resultat av revisionen kommer protokollen härnäst att uppgöras klart och tydligt så inte fler missförstånd sker. TILA konstaterade att det finns inget i revisorns bemötande som tyder på att hen skulle ha agerat i strid med revisionslagen eller god revisionssed. (TILA 2/2010)

Som jag nämnde i kapitel 2.3.1 handlar principen om yrkeskunnighet och omsorg delvis om att revisorn ska upprätthålla sin yrkeskunnighet på den nivå som krävs. TILA granskade på eget initiativ en CGR-revisors verksamhet i fallet 7/2014 eftersom revisorn inte uppfyllt de krav som TILA ställt för att bibehålla förutsättningarna för godkännande som revisor. I tillsynsuppgifterna år 2010 hade revisorn meddelat TILA att hen övergår från revisionsuppdrag till ekonomichef för ett företag och senare chef för bokföringen och beskattningen för ett annat företag. Revisorn påstod att hen i huvudsak haft sådana arbetsuppdrag som kan jämföras med lagstadgade revisionsuppdrag. Ur tillsynsuppgifterna framgick att revisorn haft totalt fem stycken revisionsuppdrag under åren 2011–2013, som hen spenderat allt som allt 24 timmar på. Enligt TILA:s anvisning ska en revisor ha haft minst 30 stycken revisionsuppdrag på de tre senaste åren, vilket revisorn klart inte har haft. TILA hade skickat brev åt revisorn år 2011 och 2012 med anledning av behandlingen av tillsynsuppgifterna och uppmanat hen att få verksamheten på den nivå som krävs för bibehållande av yrkeskunnigheten. TILA påminde även revisorn om att hen kan ansöka om godkännandets upphörande tillfälligt ifall hen tror att antalet revisionsuppdrag kommer att understiga kravet. TILA ansåg att revisorn brutit mot sina plikter som revisor då hen inte följt TILA:s anvisning eller påminnelse om att bibehålla och utveckla sitt yrkeskunnande som det står i RevL (459/2007) 21 §. Det fanns dock förmildrande omständigheter, eftersom revisorn hade så pass omfattande kunskaper

i redovisning så det kan ses som erfarenhet enligt RevL (459/2007) 30 kap. 4 mom. Revisorn har även deltagit i skolning för att bibehålla sin yrkeskunnighet. Därför blev revisorn tilldelad en anmärkning istället för en varning. (TILA 7/2014)

### **5.2.2 Integritet**

TILA 1/2013

Som jag tidigare nämnt handlar integritet om att revisorn ska vara uppriktig och ärlig. Det här temat dök inte upp i Katz' (2009) undersökning och är alltså ett nytt tema inom god revisionsred i min undersökning. Visserligen har kravet på integritet tidigare funnits men revisorer har inte förrän nu brutit mot kravet.

Integritet var det tema inom vilket minst antal beslut togs under år 2008–2018. Endast fallet TILA 1/2013 handlade om revisors integritet. I ifrågavarande fall skulle TILA bedöma om revisorn var överskuldssatt och insolvent och därmed olämplig som revisor. Granskningen gjorde TILA på eget initiativ. TILA ville ha en utredning över den finansiella situationen i revisorns bolag, eftersom bolagen fått flera betalningsanmärkningar. Uppgifterna som revisorn gav i utredningen fäste TILA särskild uppmärksamhet vid eftersom dessa till viss del var i strid med uppgifterna från offentliga register. TILA bad revisorn om en till utredning men även där var uppgifterna i strid med de från offentliga register. TILA undersökte således om revisorn försummat kravet på integritet och underlåtit att ge uppgifter som hen borde ha förstått haft inverkan på bedömningen av hens förutsättning att vara verksam som revisor och således brutit mot revisionslagen. TILA konstaterade att revisorn inte hållit sig till sanningen och därmed försummat kravet på integritet. Revisorn hade brutit mot revisionslagen och fick därför en varning. (TILA 1/2013)

### **5.2.3 Objektivitet**

TILA 1/2010, 5/2012, 4/2013, 2/2014, PRH-138-10001-2016, PRH-1377-10001-2016

Under år 2008–2018 har TILA undersökt sex fall som berört revisorns objektivitet. I fem av sex fall handlade det om uppdrag som revisorn har enligt någon annan lag eller förordning eller i vilka revisorn ger ett skriftligt utlåtande till en myndighet eller domstol (RevL 1141/2015 1 kap. 1 §). I samma lagrum stadgas även att i uppdrag utöver lagstadgad revision ska bestämmelserna om god revisions sed följas. Två på varandra liknande fall är TILA 4/2013 och TILA 2/2014 som alltså inte berörde lagstadgad revision, utan särskild granskning av ekonomin och förvaltningen. TILA har tidigare tagit ställning till flera fall (bl.a. 10/2001, 4/2002, 1/2003 och 1/2005) som berört revisorns specialuppdrag och tillhörande rapportering. Enligt TILA:s tidigare tolkningspraxis för specialuppdrag ska en revisor endast rapportera om iakttagelserna, inte om tillförlitligheten. Typiskt för ett specialuppdrag är att revisorn granskar ärendet ur uppdragsgivarens synvinkel, utan att frånga bestämmelserna om god revisions sed. Som utgångspunkt är det uppdragsgivaren som tillhandahåller revisorn material till granskningen och kan således påverka granskningsresultatet. Därför är det viktigt att i rapporten nämna granskningsmetod och varifrån materialet är hämtat. Det är sedan uppdragsgivarens sak att ta ställning till tillförlitligheten och dra egna slutsatser utgående från revisorns rapportering. Därför ska revisorn enligt god revisions sed oftast hålla sig till neutrala utlåtanden och försöka undgå ett absolut ställningstagande till något som är osäkert.

Fallet 5/2012 är unikt i min studie eftersom det är enda fallet som handlar om en revisor som vittne i en rättegång. Rättegången handlade om ett företags styrelseordförande som var misstänkt för grov förskingring, förfalskning och registeranteckningsbrott. Styrelseordförande hade lyft pengar från företaget åt sig själv samt åt sin fru med motiveringen att det var lön i efterskott. Enligt klagomålet hade revisorn inte bekantat sig med företagets bokföring eller tagit reda på händelseförloppet och därför hade revisorns vittnesmål skiljt sig från revisionsberättelserna som två andra revisorer gjort för företaget. Som vittne i en rättegång ska revisorn följa samma principer och god revisions sed som hen gör i skriftliga framställningar. TILA lyssnade på inspelningen av revisorns vittnesmål och konstaterade att frågorna som ställdes var delvis tolkningsbara och komplexa. Ibland var det oklart ur vilken synvinkel revisorn hade bedömt situationen och ibland baserade sig svaren på revisorns egna uppfattning, vilket revisorn även påpekade i svaret. I bedömningen tog TILA hänsyn till faktumet att revisorn inte hade möjlighet att finslipa sina svar på samma sätt som i en skriftlig framställning. Sammanfattningsvis

konstaterade TILA att revisorns vittnesmål, med hänsyn till de muntliga begränsningarna, inte stred mot revisionslagen eller god revisionssed. (TILA 5/2012)

I fallet TILA 4/2013 hade stadsstyrelsen anlitat en revisionsbyrå till att utföra en särskild granskning av ekonomin och förvaltningen i ett bolag. Två CGR-revisorer från revisionsbyrån utförde granskningen. CGR-revisorerna lade störst vikt vid bolagets derivatavtal. I revisionsrapporten konstaterade revisorerna att boksluten år 2007–2010 har varit väsentligen felaktiga på grund av bolagets hantering av derivatavtalen. TILA konstaterar att revisorerna uttryckt sig entydigt och ovillkorligt i rapporten. Revisorerna har inte använt sig av uttryck som t.ex. ”enligt vår uppfattning” som skulle ha hänvisat till deras åsikt. Revisorernas ovillkorliga slutsats om bolagets felaktiga bokslut baserar sig på antagandet att derivatavtalen ska värderas till det marknadsvärde som banken meddelat. TILA konstaterar att revisorerna varit medvetna om alternativa värderingsmetoder av derivatavtalen (t.ex. uträkning av derivatavtalens kassaflöde) och därmed vetat att värderingsmetoderna ger helt olika resultat med tanke på riktigheten i bolagets bokslut. Revisorerna var också medvetna om att bolagets tidigare revisorer ansett att derivatavtalens kassaflöde varit mer tillförlitligt än bankens marknadsvärde vid värderingen av derivatavtalen. TILA konstaterar att revisorernas absoluta och ovillkorliga ställningstagande inte uppfyller kravet på objektivitet. För att objektivitetskravet skulle ha uppfyllts, borde revisorerna ha nämnt alternativa värderingsgrunder som de var medvetna om. Då skulle rapportens läsare haft möjlighet att själv bilda sig en uppfattning om boksluten varit väsentligen felaktiga. (TILA 4/2013) CGR-revisorerna hade även konstaterat i rapporten att de utfört specialuppdraget enligt IFRS 4400 standarden. Revisorerna hade dock inte följt IFRS 4400 till alla delar i sin rapportering och därmed inte följt god revisionssed. TILA gav båda CGR-revisorerna en varning. (TILA 4/2013)

I fallet 2/2014 hade revisorn gjort en särskild granskning och tilläggsutredning åt ett konkursbo. Enligt klagomålet innehöll berättelsen om särskild granskning ett fel, eftersom revisorn inte nämnt att negative pledge -klausulen fanns i avtalet mellan företaget och huvudaktieägarna. TILA granskade om revisorn följt sitt uppdrag, om revisorn hade tillgång till viktigt material för att utföra sitt uppdrag och om revisorn rapporterat objektivt baserat på observationer. TILA kunde varken hitta några stridigheter mellan observationerna och slutsatserna eller brister i kravet på objektivitet. (TILA 2/2014)

#### 5.2.4 Professionellt uppträdande

TILA 1/2008, 5/2014, 6/2014, 7/2015, 1/2016, PRH-1627-10022-2017, PRH-3126-10022-2016, TILA 7/2018

Fallet 1/2008 handlade om en CGR-revisor som hade gett råd åt två CGR-revisionsammanslutningar om vilka åtgärder som bör vidtas vid godkännande, upphörande av godkännande och byte av firmanamn. Ena revisionsammanslutningen skulle upphöra och den andra godkännas. I och med åtgärderna bytte revisionsammanslutningen namn. CGR-revisorn har varit verksam som enda styrelsemedlem i de båda revisionsammanslutningarna. I och med förändringarna hade revisorn endast rätt sina revisionskunder att byta FO-nummer i handelsregistret på den revisionsammanslutning som de valt som revisor. TILA anser att revisorns förfarande inte varit tillräckligt. Enligt god revisionsed hör det till revisionsammanslutningens eller ansvariga revisorns uppgift att i förväg meddela revisionskunderna om revisionsammanslutningen byter namn eller upphör. Vid behov ska revisorn även meddela hur revisionskunderna kan byta revisor enligt laglig ordning. Det hade varit korrekt förfarande om revisorn skulle ha rätt sina revisionskunder att välja den nya revisionsammanslutningen som revisor innan den gamla revisionsammanslutningen upphörde. Om en revisionsammanslutning blir vald till revisor, måste sammanslutningen meddela revisionskunden vem som är huvudansvarig revisor (RevL 459/2007 §8). Meddelandet ska ges även om revisionskunden redan vid valet av revisionsammanslutning utsett en huvudansvarig revisor i strid med revisionslagen. På grund av CGR-revisorns felaktiga råd har revisionskunden lämnat utan giltig revisor. TILA ansåg att CGR-revisorn brutit mot sina skyldigheter som revisor och handlat på ett sätt som kan skada yrkeskårens rykte. Revisorn har brutit mot revisionslagen och god revisionsed och fick därmed en varning.

Fallen 5/2014 och 6/2014 är två nästan identiska fall. Fallet 5/2014 handlade om kvalitetsgranskning. Kvalitetsgranskaren skickade ut en förhandsgranskningsblankett åt CGR-revisorn och bad revisorn returnera svarsblanketten, vilket revisorn inte gjorde. Kvalitetsgranskaren frågade revisorn vilken tidpunkt som skulle vara lämplig för en eventuell kvalitetsgranskning men revisorn svarade att kvalitetsgranskningen inte hör till



hens mest brådskande ärenden. Ledaren för kvalitetsgranskningen skickade brev till CGR-revisorn och bad hen kontakta kvalitetsgranskaren, vilket CGR-revisorn inte gjorde och därför kunde inte kvalitetsgranskningen utföras inom utsatt tid. Då ledaren för kvalitetsgranskningen ringde CGR-revisorn, berättade revisorn att hen är på väg på en två månaders utrikesresa och därför kan kvalitetsgranskningen inte utföras förrän nästa år. Senare skickade CGR-revisorn e-post till TILA där revisorn konstaterar att hen inte fördröjt utförandet av kvalitetsgranskningen. I samma e-post berättade revisorn också att hen tänker sluta med revision till maj följande år och kvalitetsgranskningen kommer inte hinna utföras innan det. TILA konstaterar att CGR-revisorn förfarit i strid med RevL (459/2007) 23 § och 40 § när hen inte lämnat in förhandsgranskningsblanketten, inte tagit kontakt trots uppmaningar, flyttat på föreslagna kvalitetsgranskningstidpunkter och således fördröjt kvalitetsgranskningen utan grund samt avsiktligt hindrat kvalitetsgranskningen. CGR-revisorn blev därför tilldelad en varning. (TILA 5/2014)

Som jag nämnde är fallet 6/2014 väldigt liknande föregående fall. CGR-revisorn hade inte lämnat in anmälan om tillsynsuppgifter trots uppmaningar från TILA. Brev som TILA skickade åt revisorn blev enligt posten vidarebefordrade till revisorns nya adress. Revisorn hade alltså inte meddelat om adressändringen till revisorsregistret. TILA konstaterade att revisorn hade försummat sin plikt att omedelbart meddela TILA om ändringar av registeruppgifter. TILA ansåg att revisorns förfarande stridit mot revisionslagen och tilldelade revisorn en varning.

### **5.2.5 Oberoende**

TILA 6/2008, 1/2015, 6/2015, PRH-4758-10000-2016

I undersökningen var det endast fyra fall som berörde revisors oberoende. Fallet TILA 6/2008 handlade om ett marknadsföringsföretag som var del av en koncern inom resebranschen. Eftersom ärendet berör händelser som hänt åren 2002–2006 så tillämpas gamla RevL 936/1994. Enligt offentliga uppgifter misstänks marknadsföringsföretaget ha angett inkorrekta uppgifter vid ansökan om EU-stöd och därav fått avsevärt mycket stöd baserat på fel grunder. Riktigheten i revisorns utlåtanden till EU-stödmyndigheter

ifrågasattes. Revisorn anklagas också för att ha varit delaktig i beslutet om rekryteringen av en ekonomichef. Revisorns oberoende misstänktes därmed ha äventyrats. TILA tog ställning till om CGR-revisorns agerande varit i strid med RevL eller god revisions sed under räkenskapsåren 2002–2006. TILA undersökte även om revisorns utlåtanden om Europeiska socialfondens och Europeiska regionala utvecklingsfondens projekt 2003–2008 stridit mot RevL eller mot god revisions sed. Vid bedömningen av revisorns agerande måste ställning tas till hur omfattande revisorn anses granska förvaltningen. Räcker det att revisorn enligt RevL (936/1994) granskar endast de relevanta bestämmelserna i Aktiebolagslagen eller borde revisorn även beakta lagstiftningen om EU-projekten? RevL är en allmän lag och därför kan inte bestämmelser som gäller enskilda fall specificeras i den. Revisorn måste bekanta sig med bolagets verksamhetsmiljö, bransch och andra faktorer för att veta vilka bestämmelser som är av vikt för revisionen. TILA hänvisar till VALA:s utlåtande (23.11.1995 dnr 35/075/95) enligt vilket förvaltningsgranskning betyder sådana granskningsåtgärder så att revisorn kan uttala sig om ledningens ansvarsfrihet. Eftersom marknadsföringsföretagets enda verksamhet har varit EU-projekten, anser TILA att det enligt god revisions sed hör till lagstadgad revision att beakta bestämmelser om projekten. Enligt TILA har revisorn granskat tillräckligt noggrant att bestämmelser rörande EU-projekten följts. Revisorns utlåtande till stödmyndigheterna har innehållit det som förutsätts av revisorn och därför har revisorn inte agerat i strid med RevL eller god revisions sed. Revisorns oberoende har heller inte äventyrats till följd av rekryteringen av ekonomichefen, eftersom revisorn endast deltog i anställningsintervjun. Efter anställningsintervjun togs ännu inga beslut om vem som skulle anställas utan beslutet togs efter lämplighetstester. Revisorn hade ingen delaktighet i beslutet. Inga disciplinära åtgärder vidtogs. (TILA 6/2008)

I fallet 1/2015 hade finansinspektionen bett TILA granska CGR-revisorns oberoende som revisor hos ett bolag som erbjuder investeringstjänster. Revisorn har utöver revisionen av företag av allmänt intresse erbjudit bolaget interna granskningstjänster. Därför granskade TILA även CGR-föreningens anvisningar och övervakning av oberoende.

### 5.2.6 Jäv

PRH-1889-10000-2016, PRH-2243-10000-2016, PRH-3218-10000-2018

Det är endast tre fall där det undersökts om revisorn varit jävig. I fallet PRH-1889-10000-2016 handlade det om en GR-revisor som indirekt ägt aktier i två aktiebolag hen granskade. Detta strider mot RevL (459/2007) 25 § och därför blev revisorn tilldelad en varning. Ett annat exempel på jäv är fallet PRH-3218-10000-2018 där revisorn varit verkställande direktör för den bokföringsbyrå som upprättade bokslutet som hen granskade. Dessutom var revisorns make styrelseordförande för samma bokföringsbyrå. TILA tilldelade revisorn en varning eftersom hen bröt mot både RevL (1141/2015) 4 kap. 7 § 1 mom. 2 och 7 punkt.

Ärendet PRH-2243-10000-2016 handlade om en GR-revisor som hade granskat ett bostadsaktiebolag fastän hen varit ordförande i bolagsstämman. Revisorn var dessutom inte vald av bolagsstämman, utan styrelseordföranden hade bett revisorn att utföra granskningen. TILA ansåg att revisorn brutit mot RevL, god revisions sed samt yrkesetiska principer och gav revisorn en varning.

### 5.2.7 Rapportering

TILA 3/2009, 4/2009, 5/2009, 6/2010, 7/2010, 3/2011, 3/2012, 2/2013, 7/2013, 3/2014, 3/2015, PRH-2236-10000-2016, PRH-129-10001-2016, PRH-1291-10000-2017, PRH-506-10000-2017, PRH-2990-10000-2016, PRH-3-2017, PRH-4365-1000-2016, PRH-3217-10000-2017, PRH-3280-10000-2017, TILA 2/2018, TILA 3/2018, PRH-3278-10000-2017, PRH/ 3281/10000/2017, TILA 6/2018, TILA 8/2018

Rapportering har det klagats näst mest på under undersökningsperioden. I RevL (1141/2015) stadgas det skilt om revisionsberättelsen i kapitel 3. Revisionsberättelsen hör alltså inte till samma kapitel som god revisions sed och därför har jag inte behandlat

ämnet skilt i min teoretiska referensram, men likväl kan en revisor få disciplinära åtgärder om hen bryter mot bestämmelsen. Ärendet PRH-3278-10000-2017 handlade om en GR-revisors rapportering i ett aktiebolag. Revisorn hade märkt ett fel i bokslutet som överskrev den väsentlighetsgräns revisorn fastställt. Det var frågan om ett kapitallåns räntekostnader på ca 46 000 euro som inte hade bokförts till resultatet, endast omnämnts i noterna till bokslutet. Revisorn borde ha krävt att aktiebolaget korrigerar felet i bokslutet eller så borde revisorn ha angett en modifierad revisionsberättelse. Eftersom revisorn hade givit en standardutformad revisionsberättelse ansåg TILA att hen bröt mot RevL (1141/2015) 3 kap. 5 § samt mot bestämmelsen om god revisionssed i 4 kap. 1 § och beslöt därför att ge revisorn en varning. (PRH-3278-10000-2017)

I ärendet PRH-4365-1000-2016 granskades GR-revisorns sätt att skriva under revisionsberättelser. Revisorn hade utfört två lagstadgade revisioner för två aktiebolag. I den ena revisionsberättelsen saknades lagstadgat yttrande, medan revisorn själv ansåg att hen gett en modifierad revisionsberättelse och att misstaget skedde på grund av textmodifiering. I den andra revisionsberättelsen hade revisorn gett ett oklart yttrande, medan revisorn själv menar att hen försökte ge ett yttrande med reservation men medger samtidigt att yttrandet borde varit mer sammanhängande. (PRH-4365-1000-2016)

### **5.2.8 Dokumentering**

TILA 1/2009, 2/2011, 1/2012, 8/2013, 2/2015, 5/2015, 8/2015, 9/2015, PRH-1404-10001-2016, PRH-3277-10000-2017

Dokumentering är egentligen ett övergripande tema i alla beslut eftersom revisorn alltid måste dokumentera sitt arbete. Utan dokumentering kan inte revisorns arbete granskas. Under åren 2008–2018 var det 10 fall där dokumentering kan ses som huvudtema medan temat dök upp i andra hand i tre övriga fall, därav totala antalet 13. Fallet 2/2011 handlade om en huvudansvarig CGR-revisor som givit en ren revisionsberättelse åt ett börsbolag även om bokslutet inte gav en riktig och tillräcklig bild. TILA fäste uppmärksamhet vid

den offentliga varningen som redovisningstillsynen hade gett börsbolaget i ett pressmeddelande. Enligt varningen borde inte börsbolaget ha inkluderat i koncernbokslutet de latent skattefordringar som uppstått p.g.a. oanvända skattemässiga förluster. Enligt redovisningstillsynen uppfylldes inte de villkor som krävs för att få använda de latent skattefordringarna, eftersom börsbolaget tidigare gjort förlust och inte redovisat övriga övertygande bevis för ackumuleringen av framtida beskattningsbar inkomst och därav användandet av skattefordringarna. Felet var väsentligt eftersom de latent skattefordringarna minskade med skatteskulderna utgjorde 24 % av det egna kapitalet år 2005 och 51 % år 2006. I revisionsberättelsen valde CGR-revisorn att ge ett utlåtande om de latent skattefordringarna, som lyder ”Dessutom finns det i koncernens balans en latent skattefordran på 1,69 miljoner euro vars värde beror på om moderbolagets resultat blir vinstbringande inom de närmaste åren.”. TILA undersökte revisorns agerande endast år 2006 även om det fanns latent skattefordringar i bokslutet år 2005. Detta för att ansvariga revisorn år 2005 inte var under TILA:s tillsyn. Enligt CGR-revisorn har börsbolaget presenterat tillräckligt med bevis för att boka latent skattefordran år 2006. Revisorn har gett TILA en utredning över utförda revisionsåtgärder utgående från vilka revisorn bildat sin åsikt. De arbetspapper och dokumentation som revisorn gett TILA stöder inte till alla delar de omständigheter revisorn belyst i utredningen och utgående från dokumentationen kan man inte bekräfta att alla revisionsåtgärder utförts. Ur arbetspapperna framgår inte hur notuppgifterna till latent skattefordringarna granskats eller vad revisorns slutsats om notuppgifternas tillförlitlighet är. CGR-revisorn har också hänvisat till händelser efter bokslutsdagen, vilka enligt hen stödjer bokningen av de latent skattefordringarna till 2006 års bokslut. Ur arbetspapperna framgår dock inte vilka revisionsåtgärder som gjorts efter bokslutsdagen eller slutsatser som gjorts efteråt. På grund av dessa omständigheter anser TILA att dokumentationen av revisionsåtgärderna varit bristfällig med hänsyn till skattefordringarnas natur och storlek samt revisionens resultat och därmed har revisorn agerat i strid med god revisionssed. Revisorn borde ha dokumenterat varifrån siffrorna till börsbolagets resultatprognos härstammar samt hur, på vems begäran och när prognosen granskats av revisorn. Dessutom borde revisorn gjort en känslighetsanalys där t.ex. resultatprognosens realism och eventuella förändringars påverkan skulle ha analyserats. Revisorn borde också ha dokumenterat de granskningsåtgärder och slutsatser hen gjort över latent skattefordringarnas notuppgifter. TILA ansåg att revisorns utlåtande i revisionsberättelsen om de latent

skattefordringarna var en förmildrande omständighet och därför blev revisorn tilldelad en anmärkning. (TILA 2/2011)

Ett mer annorlunda fall är 8/2013 där TILA valde att granska CGR-revisorns förfarande efter att ha fått en förfrågan av polisen. Ärendet handlade om ett bostadsaktiebolag och bolagets byggföretag som gått i konkurs. Polisen hade upptäckt oklara finansierings- och betalningsarrangemang i bolagen och bad därför TILA om ett utlåtande. TILA konstaterade att det inte gick att granska revisorns arbete eftersom revisionsdokumentationen var väsentligen bristfällig. Revisorn hade presenterat checklistor åt TILA som hen hade upprättat i efterhand. Revisorn hade agerat i strid med god revisions sed genom att underlåta att upprätta lagenlig revisionsdokumentation. Revisorn hade gett en ren revisionsberättelse åt båda bolagen och påstod att hens agerande som helhet var acceptabelt eftersom det inte saknades information från revisionsberättelserna. TILA höll inte med revisorn med den motiveringen att det hjälper inte fastän aktieägarna, intressenterna och finansieringsbanken hade varit medvetna om finansierings- och betalningshändelserna. Dokumenteringen av revisionen är ändå en väsentlig del av revisionsprocessen. Utgående från dokument som TILA tillhandahållits framgår att det funnits ovanliga finansierings- och betalningsuppgörelser i bolagens verksamhet som revisorn borde ha närmat sig med försiktighet och utrett noggrant. På grund av avsaknaden av revisionsdokumentation kunde TILA inte bedöma om revisorn utrett och bedömt händelserna i enlighet med god revisions sed. Revisorn fick därför en varning. (TILA 8/2013)

### **5.2.9 Auktoriseringens förutsättning**

TILA 8/2010, 4/2012, 5/2013, 6/2013, 4/2015, PRH-1626-10022-2017, TILA 2/2017, 1/2018, 5/2018

Den strängaste disciplinära åtgärden TILA kan vidta är att göra en framställning hos VALA om att återkalla en revisors godkännande. Från år 2016 då revisionstillsynen flyttade till Patent- och registerstyrelsen är det en självständig revisionsnämnd tillsatt av statsrådet som återkallar godkännanden.

Fallet 8/2010 handlade om en CGR-revisor som enligt klagomålet påstods ha gett en revisionsberättelse för räkenskapsperioden 2008 fastän hen inte granskat bostadsaktiebolaget eller i alla fall inte granskat det enligt bestämmelser om revision. Både bostadsaktiebolagets styrelseordförande och bokföringsbyrån, vars sju kunder revisorn skulle granska, klagade på revisorns beteende. Representanten från bokföringsbyrån sade att revisorn hade deras kunders bokföringsmaterial i besittning och att bokföringsbyrån inte lyckats få tag i revisorn varken via e-post, telefon, brev eller besök på revisorns kontor. Revisorn hade returnerat bokföringsmaterialet tillsammans med sju revisionsberättelser efter att bokföringsbyrån hotat att hämta materialet med myndighetshjälp. Enligt representanten för bokföringsbyrån kan revisorn inte ha utfört revisionen enligt god revisionssed eftersom revisorn inte hade haft alla kunders bokföringsmaterial i sin helhet. TILA bad revisorn totalt fem gånger om ett skriftligt bemötande med anledning av bostadsaktiebolagets klagomål samt underlag för utförd revision men revisorn svarade inte. Revisorn hade konstaterat per telefon åt TILA att hen anser det onödigt att lämna in ett skriftligt bemötande med anledning av klagomålet. Revisorn hade dock gett revisionsplaneringen för år 2008 åt TILA där det fanns anteckningar som tydde på att revisorn skulle ha granskat bl.a. bokföringens tidsenlighet och verifikatens riktighet. TILA ansåg att revisionsplaneringen och -underlaget inte var tillräckligt eller tillförlitligt eftersom revisorn hade ett omnämnande i planeringen om en händelse som hade hänt år 2010, vilket tyder på att planeringen till viss del är uppgjord i efterhand. TILA bad även fyra gånger om ett bemötande samt revisionsmaterial med anledning av bokföringsbyråns klagomål. Revisorn svarade endast att hen inte fått ett enda meddelande av bokföringsbyrån och att hen inte har varit anträffbar under perioden 18-30.3.2010. Senare ändrade revisorn sitt svar med att hen inte varit anträffbar 7-31.3.2010, efter att TILA vidarebefordrat e-postmeddelanden åt revisorn som bokföringsbyrån bevisligen hade skickat åt revisorn under perioden 8-30.3.2010. Revisorns bemötande är alltså motsägelsefullt. Det framgår inte heller ur bemötandet om revisorn granskat bokföringsbolagets sju kunder eller om revisorn enligt sin uppfattning gjort det enligt god revisionssed. Revisorn kompletterade senare sitt bemötande ur vilket det framgick att revisorn granskat sex stycken av bokföringsbolagets kunder och använt totalt 26 timmar åt granskningarna. I tre av revisionsberättelserna stämmer inte räkenskapsperioden överens med den räkenskapsperiod som står i kundernas bokföringsmaterial. Sammanfattningsvis konstaterar TILA att revisorn har upprepade gånger uppsåtligen eller av grov oaktsamhet agerat i strid med RevL (459/2007) 45 § då

hen inte gett TILA de uppgifter som behövts för tillsynen. Revisorn har gett bristfällig och motsägelsefull information åt TILA samt fördröjt utredningen av fallet. Revisorn har inte varit anträffbar för bokföringsbyrån på det sätt som RevL och god revisionsledning kräver. Utgående från revisorns beteende har hen visat sig vara olämplig som revisor. TILA beslutade att göra en skriftlig framställning hos VALA om återkallande av revisorns godkännande. VALA godkände TILA:s framställning. (TILA 8/2010)

I fallet 4/2012 gjorde TIVA en framställning hos TILA om återkallande av en GRM-revisors godkännande. Ett transportföretag lämnade in klagomålet åt TIVA och enligt klagomålet ansågs GRM-revisorn vara jävig som revisor för transportföretaget under åren 2007–2009 eftersom revisorn var ansvarig bolagsman och verkställande direktör för bokföringsbyrån som skötte transportföretagets bokföring. TIVA konstaterade att GRM-revisorn inte uppfyllde kravet på oberoende eftersom hen som ansvarig bolagsman och verkställande direktör var ansvarig över bokföringens tillsyn i transportföretaget. Enligt TIVA hade revisorn uppfyllt alla krav i 49 § i RevL (459/2007) för att bli tilldelad en varning och dessutom hade TIVA redan tidigare gett revisorn två varningar för liknande verksamhet och därför ansåg TIVA framställandet vara befogat. TILA konstaterade att revisorn har upprepade gånger förfarit i strid med kravet på oberoende trots tidigare varningar och framställde därför hos VALA om återkallande av godkännande. (TILA 4/2012)

Båda fallen från år 2013 är liknande fall. I båda fallen handlade det om en GRM-revisor som i kvalitetsgranskningen hade beordrats till omgranskning och som fick tid på sig till nästa granskning att rätta till bristerna. I fallet 5/2013 hade GRM-revisorn dessutom tilldelats en varning p.g.a. brister och försummelse som framgått ur kvalitetsgranskningen. Ingendera av revisorerna hade åtgärdat bristerna till nästa kvalitetsgranskning och blev därför underkända. I fallet 5/2013 gav TIVA GRM-revisorn en chans att förklara upptäckterna i kvalitetsgranskningen, men det gjorde inte GRM-revisorn och därför gjorde TIVA en skriftlig framställning hos TILA om återkallandet av godkännandet. I fallet 6/2013 ansåg TIVA att GRM-revisorn inte längre var yrkeskunnig och uppfyllde inte heller övriga förutsättningar för godkännande och därmed gjorde TIVA en skriftlig framställning hos TILA om återkallande av godkännandet. TILA gav revisorerna i de båda fallen tillfälle att bli hörda med anledning av TIVA:s framställning. I fallet 5/2013 valde revisorn att inte ge TILA en förklaring. TILA konstaterade då att revisorn uppsåtligen eller av grov oaktsamhet agerat i strid med revisionslagen då hen



under två års tid låtit bli att korrigera bristerna i dokumentationen av revisionsarbetet som uppdragats under kvalitetsgranskningen. Revisorn hade inte följt kravet på bibehållande och utvecklande av yrkeskunnighet, trots en tidigare varning, och därför gjorde TILA en skriftlig framställning hos VALA på auktoriseringens upphörande. I fallet 6/2013 valde revisorn att ge en förklaring åt TILA enligt vilken hen ansåg sig själv vara yrkeskunnig. Bolagen som revisorn granskade var små och revisorn kunde granska bokföringen i sin helhet. Enligt revisorn hade kunderna varit de samma under flera års tid och därför visste revisorn revisionens tidsåtgång utan speciell dokumentation. Dokumentationen av revisionsarbetet var bristfällig och därför valde TILA att göra en skriftlig framställning hos VALA på samma grunder som i fallet 5/2013. (TILA 5/2013 och 6/2013)

I fallet TILA 2/2017 hade revisorn blivit dömd för bokföringsbrott och i fallet 5/2018 blev revisorn dömd för grov kursmanipulation. I båda fallen ansåg TILA att revisorn var olämplig för revisorsuppdrag enligt RevL (1141/2015) 6 kap. 2 § och återkallade därför godkännandena.

### **5.3 Tidsmässig utveckling**

Antalen fall som årligen blivit behandlade av TILA har hållits ungefär på samma nivå i min undersökning. Fastän det förekommer skillnader i TILA:s beslut mellan tidsperioderna 1997–2006 och 2008–2018 så är skillnaderna inte stora. Jämfört med Katz' (2009) avhandling är det främst de tidigare åren i hennes avhandling där det förekommit skillnader i antalen årligen behandlade fall. Bortsett från åren 1997–2002 så har antalen behandlade fall varit ungefär samma antal sedan år 2003–2016. Åren 2017–2018 har mer likheter med de tidigare åren i Katz' (2009) undersökningsperiod. Se tabell 3 jämfört med tabell 2:

**Tabell 3:** Teman i TILA:s beslut från år 1997–2006

Valituksen peruste	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997
Dokumentaatio	1/14%		1/33%	1/11%			1/6%			1/4%
Raportointi		3/43%	1/33%	2/22%	3/17%	3/30%	3/19%	5/33%	5/22%	2/8%
Riippumattomuus, objektiivisuus, esteellisyys		1/14%	1/33%	1/11%		1/10%	1/6%	1/7%	6/26%	4/16%
Hyväksymisen edellytykset	1/14%		1/33%	1/11%	3/17%	1/10%	2/12%		3/13%	7/29%
Ammattimaisuus	1/14%	1/14%			2/11%	1/10%			2/9%	
Yhteensä	7	7	3	9	18	10	16	15	23	24

Källa: Katz 2009, 31

Särskilda granskningar, t.ex. granskning av vissa poster i balans- eller resultaträkningen, förekom inte lika ofta de senaste åren jämfört med antalen sådana i Katz' avhandling där hela 31 fall handlade om en särskild granskning som revisorn gjort. I min undersökning fanns endast tio fall som handlade om särskild granskning. Vid en sådan granskning tillämpas ISRS (Standard on Related Services) standarden 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information* (tidigare ISA 920) som är en standard om närliggande tjänster. Standarden avser främst uppdrag som rör finansiell information men den kan också ge vägledning för uppdrag rörande icke-finansiell information. Revisorn rapporterar endast de faktiska iakttagelserna hen gör vid de överenskomna granskningsåtgärderna, hen bestyrker alltså ingenting. ISA-standarderna behöver därför inte heller följas, även om revisorn kan få hjälp av dem i sitt uppdrag (Carrington 2014, 182). Det är uppdragsgivarna själva som bedömer revisorns iakttagelser och drar egna slutsatser. (FAR Akademi AB 2017) Eftersom ISRS 4400 finns publicerad i Föreningen CGR:s (numera Suomen Tilintarkastajat rf) översättning av internationella revisionsstandarder så anses den höra till god revisionsstd.

Det har blivit allt vanligare med fall där revisorn agerat som god man, alltså utövar annan verksamhet än den i RevL (459/2007) 1 § 1 mom. Andra exempel på uppdrag som en revisor utför i annan roll än revisor är t.ex. styrelsemedlem i ett företag eller en stiftelse (Regeringsproposition 194/2006). I mitt undersökningsmaterial fanns fyra fall där revisorn verkat i egenskap av god man medan endast ett fall fanns i Katz' undersökning. Gemensamt för dessa fall var att det handlade om en god mans förfarande vid skiljeförfarande samt att revisorn i samtliga fall klarade sig utan disciplinära åtgärder. I RevL (459/2007) 1 § 1 mom. stadgas att RevL tillämpas i sin helhet på sådana uppdrag som revisorn har enligt annan lag eller då revisorn ger ett skriftligt utlåtande till en

myndighet. Däremot tillämpas endast bestämmelserna om yrkesetiska principer, bibehållande och utvecklande av yrkeskunnighet, skyldighet att iaktta god revisions sed samt tystnadsplikt på annan verksamhet än sådan som avses i 1 mom. Bestämmelserna om revisorns oberoende ställning och jäv tillämpas alltså inte. Det är dock inte entydigt vad som menas med ”annan verksamhet”. I TILA 6/2009 s.76 nämns att i den juridiska litteraturen har det konstaterats att ”annan verksamhet” är ett omfattande begrepp vars tillämpning måste avgöras från fall till fall. Som exempel på revisorns övriga verksamhet nämns olika värderingar och rapporter. Även Horsmanheimo m.fl. (2007, 34) nämner som exempel revisorns värderingsutlåtanden som grundar sig på avtal och uträkningar av värde på tillgångar. Vidare säger Horsmanheimo m.fl. att ifall revisorn klart och tydligt lyfter fram att hen är revisor då den aktuella tjänsten erbjuds så faller den övriga verksamheten inom revisionslagens tillämpningsområde. Om revisorn i produktionen av tjänsten använder sig av sådana arbetsmetoder eller sådan yrkeskunskap som är typiska vid revisionsarbete så faller verksamheten även då inom ramen för revisionslagens tillämpningsområde.

Speciellt för nyare fall från år 2013 framåt är att det blivit vanligare att TILA granskar fall som rör revisorns kvalitetsgranskning. Kvalitetsgranskningen kan anses höra både till temat yrkeskunnighet och omsorg samt professionellt uppträdande, beroende på vad revisorn underlåtit att göra. Ifall det handlar om försummelse att lämna in behövliga uppgifter till TILA så hör det till temat professionellt uppträdande (som i fallen 5/2014 och 6/2014). Om det däremot är frågan om upprätthållandet av revisorns yrkeskunnighet, vilket uppdagades i tillsynsuppgifterna i fallet TILA 7/2014, så handlar det om temat yrkeskunnighet och omsorg. I sistnämnda fall följde inte revisorn TILA:s uppmaningar om att få verksamheten på den nivå som krävs för bibehållande av yrkeskunnigheten.

Nytt tema som dök upp i min avhandling var integritet. Även om temat endast tangerade ett av fallen (TILA 1/2013) så har det inte förekommit åren 1997–2006 enligt Katz’ (2009) undersökning. Är detta ett tema som kommer att bli allt vanligare eller antyder antalet behandlade fall, med temat integritet i fokus, att det sannolikt inte är något återkommande tema?

Trots små skillnader mellan tidsperioderna i min och Katz’ (2009) studie så kan man konstatera att god revisions sed inte ändrats märkvärdigt under tidsperioden i min studie. Antalen klagomål som gjorts till TILA har hållits ungefär konstant under åren 2008–2018

fastän Finland då just hade fått en uppdaterad RevL (459/2007). Förändringar i RevL var bl.a. att lekmannarevisionen upphörde, små sammanslutningar blev befriade från revisions skyldigheten samt att revisorns rapportering, oberoende, jäv och kvalitetssäkring förändrades enligt bestämmelser i EU:s revisionsdirektiv (Regeringsproposition 194/2006). I samband med antagandet av gamla RevL (459/2007) förutsatte riksdagen att regeringen skulle tillsammans med revisorsföreningarna utarbeta en totalreform av revisorernas examenskrav (Regeringsproposition 70/2016). Som jag nämnde i kapitel 1.1 godkände EU revisionsdirektivet och -förordningen år 2014 och 17.6.2016 blev de tillämpliga i alla medlemsländer. Efter finanskrisen hade det uppstått ett behov av ökad tillförlitlighet i de finansiella rapporterna bland företag av allmänt intresse, vilket var grunderna till den så kallade *EU Audit reform* (KPMG 2018). Finland fick ny revisionslag (1141/2015) fr.o.m. 1.1.2016 där hela revisorssystemet genomgick en förändring. Revisorernas examenssystem genomgick en totalreform där gamla examina slopades och där det nya systemet har en grundexamen (GR-revisor), och två specialiseringsexamina (CGR-revisor och OFGR-revisor) (Regeringsproposition 70/2016). Tillsynen av revisorer flyttade till patent- och registerstyrelsen och i samband med det upphävdes TIVA, TILA, VALA och OFR-nämnden. I fortsättningen sköts revisionstillsynen av revisionsnämnden, ett organ som är tillsatt av statsrådet och är självständigt i sina avgöranden. Revisionsnämndens uppgifter liknar TILA:s och VALA:s uppgifter. På patent- och registerstyrelsens hemsida (Patent- och registerstyrelsen 2018) står att revisionsnämnden avgör ärenden om den allmänna styrningen och utvecklingen av revisionen, tilldelar varningar, anmärkningar och återkallar godkännande, samt behandlar begäran om omprövning och ändringssökande.

Med en ny uppdaterad RevL kan man tänka sig att det medföljer utmaningar för revisorer där nya saker måste beaktas i deras revisionsarbete. Trots uppdaterad lagstiftning så har varken teman eller antal beslut varit särskilt avvikande från år till år i min studie. De små skillnaderna tyder på att revisorerna i stort sett har samma brister år efter år.

## 5.4 Diskussion

I studien fanns det flest beslut som rörde temat yrkeskunnighet och omsorg. Kravet på yrkeskunnighet innebär att revisorn ska upprätthålla sin yrkeskunnighet och skicklighet

på den nivå som krävs för att försäkra att klienterna eller arbetsgivarna får kompetenta professionella tjänster. För att bibehålla yrkeskunnigheten ska revisorn kontinuerligt utbilda sig och upprätthålla sin kunskap på den nivå som krävs. Kravet på omsorg förutsätter att revisorn ska agera noggrant, genomtänkt och i rätt tid. Orsaker till att hela 42 fall av 103, d.v.s. nästan hälften av TILA:s ärenden under åren 2008–2018, handlade om yrkeskunnighet och omsorg kan vara att revisorer har bristfällig juridisk utbildning eller att de tar på sig för mycket arbete. Speciellt vid bokslutstidpunkten är revisorers arbete extra stressigt då arbetet hopar sig under en kort tidsperiod. Stressen med mycket arbete och tidspress kan göra att revisorerna antingen medvetet eller omedvetet inte är lika noggranna som vanligt och därför lätt missar fel i bolagens siffror, vilket flera studier visar (bl.a. López & Peters 2012; Coram, Ng & Woodliff 2003; Broberg, Tagesson & Argento et al. 2017). En annan aspekt kan vara att tillsynen av revisorer inte är vattentät, vilket bidrar till att många misstag inte upptäcks vid stickprov och revisorn fortsätter göra samma misstag om och om igen. Hur lätt är det för en revisor att hålla yrkeskunnigheten på den nivå som krävs om hen inte hör till en stor revisionsbyrå?

Näst mest beslut fanns inom temat rapportering där 28 fall av 103 berörde ämnet. I nya RevL (1141/2015) 3 kap. 5 § och i gamla RevL (459/2007) 3 kap. 15 § stadgas om vad revisionsberättelsen ska innehålla. De två senaste åren fanns fler beslut än vad det gjort tidigare år inom ämnet. Detta kan bero på att bestämmelserna om revisionsberättelsen ändrats lite sedan den nya RevL kom år 2016. Nya RevL innehåller flera bestämmelser om verksamhetsberättelsen, vilka inte nämns i den gamla RevL. Enligt gamla RevL skulle revisionsberättelsen innehålla ett utlåtande huruvida internationella revisionsstandarder följts eller inte medan det stadgas i nya RevL att revisorn ska ange vilka internationella revisionsstandarder hen följt. Mänskliga misstag kan alltid förekomma och om inte de som läser revisionsberättelsen är kunniga och märker felen, kan misstagen ifrågasättas av revisionstillsynen.

De teman som haft mest jämna antal beslut genom åren är oberoende, objektivitet och jävighet. I 17 fall av 103 var något av dessa tre huvudteman. Oberoende och jävighet hänger ihop eftersom jäv är en definition på när en revisor inte är oberoende. Oberoendet kan äventyras t.ex. vid konsulttjänster som revisorn erbjuder kunden eller om revisorn får gåvor. Objektivitet betyder att revisorn ska granska ärendet med utomstående ögon och inte få för nära relation till kunden. Fallen som revisionstillsynen granskat inom dessa teman beror högst antagligen på medvetna beslut av revisorn och inget mänskligt misstag.

Revisorn eller kunden vill kanske utnyttja relationen för att få ekonomisk vinning antingen till sig själv eller ens nära krets. DeAngelo (1981) påstår i sin studie att ju större gemensamt ekonomiskt intresse kunden och revisorn har, desto mindre oberoende är revisorn. Svanberg och Öhman (2015) studerade 141 stycken revisorer vid svenska revisionsbyråer (ej Big 4-byråer) och deras förhållande till kunden. Det visade sig, precis som i Bamber och Iyers studie (2007), att revisorer som identifierar sig med kunden har lättare att ge efter för kundens önskemål och således är revisorn mindre objektiv.

Dokumentation trodde jag skulle vara det tema med flest antal beslut eftersom revisorn ska dokumentera allt sitt arbete och utan dokumentation kan revisorn inte bevisa att hen granskat en viss sak. Det var endast 13 fall av 103 där revisorn haft bristfällig dokumentation. En av orsakerna till varför besluten är så få kan vara att ingen styrelse granskar revisorns dokumentation, endast revisionstillsynen. Därför kommer inte misstagen och felen fram. Ansvariga revisorn eller den som utför revisionsgranskning bör granska de ”underordnade” revisorernas arbete för att få fast eventuella fel i tid men om granskningen sker mekaniskt utan omtanke eller med okunskap så kan felen bero på bristande övervakning. Andiola, Bedard och Westermann (2019) gjorde en studie där de försökte kartlägga hur revisorer upplever revisionsgranskningar. Negativa upplevelser som revisorer haft var att de upplevde att övervakaren var likgiltig, inkompetent, oprofessionell eller att övervakaren hade övrigt arbete som tog fokus från granskningen. Revisorns förmåga att dokumentera tillräckligt kan bero på om revisorn hör till en stor revisionsbyrå eller revisions sammanslutning där kraven på dokumentation är väldigt strikta. Kraven på revisionsdokumentation är visserligen samma för en ensam praktiserande revisor som för en revisor i en revisions sammanslutning men tröskeln för att låta bli att dokumentera är sannolikt lägre för en ensam revisor. Även en revisor som har för mycket jobb och kanske är utbränd kan lätt hoppa över dokumentering. Man ska heller inte bortse från mänskliga misstag som kan ske inom dokumentering.

Professionellt uppträdande och auktoriseringens förutsättning är de teman som hade näst minst fall. Båda teman hade lika många fall, d.v.s. sju stycken. Professionellt uppträdande förpliktar alla revisorer att följa relevanta lagar och bestämmelser samt undvika handlingar som revisorn vet eller borde veta kan skada yrkeskårens rykte. Inom temat auktoriseringens förutsättning granskade revisionstillsynen om revisorn fortfarande var lämplig att arbeta som revisor. Gemensamt för dessa teman är att revisorn tagit medvetna val, som t.ex. i fallet TILA 7/2018 där revisorn övergick till anställning hos en kund fastän

det är en karenstid på två år innan revisorn kan börja jobba hos kunden. Revisorn gjorde det kanske för att hen fick bättre lön? Även fall som handlat om kvalitetsgranskning är medvetna val som revisorn gjort, t.ex. i fallet PRH-3126-10022-2016 där revisorn blev underkänd i kvalitetsgranskningen och vägrade svara på meddelanden av revisionstillsynen. Revisorn hade sagt att hen tänker sluta som revisor och därför valt att strunta i kvalitetsgranskningen.

Det tema som hade minst antal beslut var integritet. Endast ett fall av 103 handlade om integritet. Temat betyder att revisorn ska vara uppriktig och ärlig. Fallet TILA 1/2013 handlade om en revisor som möjligen var överskuldssatt och insolvent och därmed olämplig som revisor. Uppgifterna som TILA fick av revisorn var i strid med uppgifter från offentliga register. Revisorn hade alltså ljugit och brutit mot kravet på integritet. Det här temat är ett nytt tema som inte förekommit tidigare år. I framtiden kan det här temat kanske bli vanligare ifall revisorer tycker att personliga åsikter har större inverkan än fakta och således ljuger om omständigheterna.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att revisionsprocessen inte är helt vattentät eftersom revisionstillsynen hittar fel i revisorers förfaranden. Är revisionsprocessen optimal i dagsläget eller borde den utvecklas vartefter ett ärende granskats och revidera varför utfallet blev som det blev? En tydlig faktor i många av fallen är mänskliga misstag. Borde patent- och registerstyrelsen ha en instans som skulle granska alla revisionsberättelser innan de blir offentliga så att misstag minimeras? Kan man utnyttja robotik som hjälp för revisionen i framtiden, t.ex. för att granska och jämföra vissa saker och på så sätt minimera fel? Den sista gemensamma faktorn är medvetna val som revisorn gör. Dessa val kommer man aldrig att komma ifrån med hjälp av lagstiftning och bestämmelser, eftersom revisorn gör valen oavsett om de är lagliga eller inte. Denna studie bidrar till existerande litteratur om god revisionssed och ökar förståelsen för vad god revisionssed är med hjälp av konkreta exempel på fall där revisorn inte följt god revisionssed. Studien påpekar även vanligt förekommande brister i revisorers förfaranden som revisionstillsynen skulle kunna försöka motverka.

## 6. AVSLUTNING

Utvecklingen av revisionen i Finland går mot ett allt mer harmoniserat internationellt håll med influenser av olika internationella standardiseringsorgan. Ett konstaterande som kan göras är att revisionens utveckling tycks drivas av kriser och revisionsmisslyckanden. Som nämdes i kapitel 1.1 råkade hela revisionsbranschen i Finland ut för en trovärdighetskris i och med Wärtsilä Meriteollisuus Oy:s, Mancons och Bensows konkurser. Revisorernas förmåga att se verkligheten ifrågasattes i och med att de gav rena revisionsberättelser, fastän företag hamnade i en svår ekonomisk kris en kort tid efteråt (Kosonen 2005, 69). Även Enronskandalen i USA år 2001 hade samma effekt på revisionsbranschen med Sarbanes-Oxley lagen som följd. Globalt sett ledde finanskrisen i Asien år 1997–1998 till att de dåvarande G7-länderna bildade FSF (Financial Stability Forum) år 1999 och FSF konstaterade i sin tur att en av anledningarna till Asienkrisen var avsaknaden av standarder på det finansiella området. År 2000 erkände FSF ISA-standarderna eftersom det ansågs som viktigt att alla länder och stora företag följde samma regler. Vid nästa finanskris år 2008–2009 diskuterade återigen G20 (tidigare G7) vad som kunde göras för att förhindra nästa kris. Ett steg mot en internationell finansinspektion togs i och med att FSF blev FSB (Financial Stability Board) och därmed en större organisation. (Carrington 2014, 238-239) FSB:s viktigaste uppgifter är att identifiera risker inom det globala finansområdet, utforma åtgärder som kan eliminera dessa risker samt övervaka genomförandet av åtgärderna (Financial Stability Board 2018). Även EU strävar efter att få en enhetlig revisionsnormering i medlemsländerna och därför godkändes revisionsdirektivet och -förordningen år 2014 som därmed blev tillämpliga i medlemsländerna år 2016.

Syftet med avhandlingen var att undersöka vad god revisionssed är genom en granskning av undersökningsärenden hos TILA år 2008–2018. Avgränsningen till just den här tidsperioden valde jag eftersom besluten fanns tillgängliga elektroniskt på Revisionsnämndens hemsida. Året 2007 fanns inte på Revisionsnämndens hemsida och därför kunde jag inte analysera det år som saknades mellan Katz' och min undersökning. Jag jämförde även mina resultat med Katz' (2009) studie för att se om begreppet god revisionssed utvidgats genom tiden. Forskningsmetoden jag använde mig av var kvalitativ innehållsanalys. Detta innebar att jag sökte efter teman i TILA:s beslut som



anses vara förknippade men god revisionsred. Undersökningsprocessen började med att jag läste igenom besluten och gjorde korta anteckningar i ett skilt dokument. Jag antecknade vad besluten handlade om, vilka teman inom god revisionsred som revisorn brutit mot och eventuella disciplinära åtgärder mot revisorn. Teman jag sökte efter var de jag presenterade i min teoretiska referensram, dvs. yrkeskunnighet och omsorg, integritet, objektivitet, revisors tystnadsplikt, professionellt uppträdande, oberoende, jäv och dokumentering. Efter att ha läst igenom besluten grupperade jag dem enligt det tema jag ansåg var huvudtema i ifrågavarande beslut, dvs. den princip revisorn ansågs primärt ha brutit mot. Sedan valde jag ut några beslut från varje tema som jag presenterade mera ingående i avhandlingen.

Exempel på när en revisor brutit mot principen om yrkeskunnighet och omsorg fanns det gott om i min studie. Det var temat inom vilket det klagats mest. Bland annat ansåg TILA att revisorn brutit mot principen om yrkeskunnighet och omsorg då hen inte påpekade i revisionsberättelsen revisionskundens fel i bokföringen, även om revisorn hade nämnt om felen till TILA (TILA 7/2008). Ett till exempel där TILA ansåg att revisorn inte följt principen om yrkeskunnighet och omsorg är i fallet 7/2014 där revisorn haft endast fem revisionsuppdrag fast hen borde haft 30 stycken under de senaste tre åren. Därmed hade revisorn brutit mot sina plikter som revisor då hen inte följt TILA:s anvisning eller påminnelse om att bibehålla och utveckla sitt yrkeskunnande som det står i RevL (459/2007) 21 §.

Minst antal beslut togs inom temaområdena oberoende och integritet. Endast fyra fall handlade om oberoende och endast ett fall handlade om integritet. Ett nytt tema inom god revisionsred som det inte tidigare kommit klagomål på var temat integritet. I fallet 1/2013 hade revisorn brutit mot kravet på integritet, dvs. revisorn hade inte varit uppriktig och ärlig. TILA undersökte den finansiella situationen i revisorns bolag, eftersom bolagen fått flera betalningsanmärkningar. Uppgifterna som revisorn gav i utredningen till TILA stämde inte överens med uppgifterna från offentliga register. Därför konstaterade TILA att revisorn inte hållit sig till sanningen och därmed försummat kravet på integritet. Revisorns oberoende granskades i fallet 6/2008 där hen misstänktes ha varit delaktig i valet av ekonomichef. TILA kom fram till att revisorn inte brutit mot kravet på oberoende eftersom hen endast deltagit i anställningsintervjun, inte i själva beslutstagandet.

Inom temat objektivitet kunde konstateras att revisorn inte ska ta ett absolut ställningstagande till något som är osäkert och lämnar rum för tolkning utan att nämna att det är hens synpunkt på saken. I sex av fallen dök temat objektivitet upp och gemensamt för fem av dessa var att de handlade om specialuppdrag, alltså uppdrag som revisorn har enligt någon annan lag eller förordning eller i vilka revisorn ger ett skriftligt utlåtande till en myndighet eller domstol.

Principen om professionellt uppträdande förpliktar alla revisorer att följa relevanta lagar och bestämmelser samt undvika handlingar som revisorn vet eller borde veta kan skada yrkeskårens rykte. I studien hade revisorn brutit mot principen om professionellt uppträdande då hen inte meddelade revisionskunden i förväg att revisionssammanslutningen de valt som revisor kommer att upphöra och en annan revisionssammanslutning ta den upphörande revisionssammanslutningens namn. Revisorn ska också vid behov informera revisionskunden om hur man kan byta revisor. För att revisorn skulle ha undvikit varning skulle hen rått revisionskunden att välja den nya revisionssammanslutningen som revisor innan den gamla revisionssammanslutningen upphörde. Två andra fall som dök upp i studien med temat professionellt uppträdande handlade om kvalitetsgranskning. I dessa fall hade revisorerna försökt undvika kvalitetsgranskningen genom att låta bli att sända in uppgifter till TILA, vilket inte var professionellt uppträdande och därför blev revisorerna tilldelade en varning.

Även om revisorn har följt alla lagar, revisionsstandarder och god revisionssed, kan det hända att hen förbisett ett fel i redovisningen. Ibland kan det gå så illa att företaget måste meddela att det går i konkurs och då är givetvis frågan alla ställer sig ”Var var revisorn?”. I ISA 200 står att ”revisorns uttalande avser de finansiella rapporterna som helhet, och därför är revisorn inte ansvarig för att upptäcka felaktigheter som inte är väsentliga för de finansiella rapporterna som helhet” (FAR Akademi AB 2013b). Väsentliga felaktigheter (även utelämnanden) är sådana som kan, antingen enskilt eller tillsammans, rimligen förväntas påverka användarens ekonomiska beslut. Revisorn måste därför uppnå rimlig säkerhet att det inte finns väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som helhet. Rimlig säkerhet behöver dock inte betyda absolut säkerhet eftersom det finns begränsningar i en revision och därför är revisionsbevisen inte fulla bevis utan snarare en övertygelse om ett visst förhållande. (FAR Akademi AB 2013b) Det enda sättet att veta om revisorn uppnått rimlig säkerhet är om revisorn dokumenterat sitt arbete tillräckligt,

vilket jag nämnt om i kapitel 2.7. I studien fanns det 13 fall där det huvudsakliga temat var dokumentering. I det ena fallet (2/2011) hade revisorn brutit mot dokumentationen genom att hen gett en ren revisionsberättelse fastän bokslutet inte gav en riktig tillräcklig bild av företagets ekonomiska ställning. Ur arbetspapperna som revisorn gav åt TILA kunde konstateras att dokumentationen var bristfällig och man kunde inte bekräfta att alla revisionsåtgärder utförts. I ett annat fall (8/2013) var revisorns dokumentation så bristfällig att TILA över huvud taget inte kunde granska revisorns arbete. Revisorn hade endast presenterat en checklista som hen upprättat i efterhand.

Den strängaste disciplinära åtgärden en revisor kan tilldelas är återkallandet av revisorns godkännande. Detta blir aktuellt ifall; revisorn uppsåtligen eller av grov oaktsamhet handlat på ett sätt som strider mot RevL (459/2007) eller bestämmelser som utfärdats med stöd av den, trots varning försummar upprepade gånger sina skyldigheter som revisor eller om revisorn inte längre är yrkeskunnig eller uppfyller de övriga villkoren för godkännande. Ett tillägg har gjorts till första punkten i nya RevL (1141/2015) 10 kap. 2 § att en revisor även tilldelas en varning ifall hen bryter mot bestämmelser om revision i annan lagstiftning. I studien fanns sju fall som handlade om auktoriseringens förutsättning, som slutade med att revisorns godkännande återkallades. I fallet 8/2010 påstods revisorn ha gett en revisionsberättelse fastän hen inte granskat bolaget enligt bestämmelser om revision. Revisorn hade inte heller varit kontaktbar eller gett ett skriftligt bemötande med anledningen av klagomålet. TILA fick slutligen ett motsägelsefullt bemötande. Utgående från revisorns beteende har hen visat sig vara olämplig som revisor. I fallet 4/2012 handlade det om en revisor för ett transportföretag där kravet på oberoende inte uppfyllts eftersom revisorn var ansvarig bolagsman och verkställande direktör för bokföringsbyrån som skötte transportföretagets bokföring. Revisorn hade tidigare fått varningar för liknande verksamhet och därför var återkallandet befogat. I de två sista fallen handlade det om kvalitetsgranskning där revisorerna i bägge fallen hade blivit kallade till omgranskning men ingendera hade åtgärdat bristerna. I ena fallet 5/2013 hade revisorn tidigare blivit tilldelad en varning och därför återkallades godkännandet. I det andra fallet 6/2013 ansågs revisorn inte längre vara yrkeskunnig och revisionsdokumentation saknades. Därmed återkallades godkännandet även i detta fall.

## 6.1 Validitet och reliabilitet

De viktigaste kriterierna för bedömning av företagsekonomisk forskning är enligt Bryman och Bell (2013, 62) reliabilitet, replikerbarhet och validitet. Vidare menar de att reliabilitet (tillförlitlighet) tangerar frågan huruvida resultaten från undersökningen skulle bli de samma ifall undersökningen skulle göras igen, eller skulle resultaten påverkas av slumpmässiga förutsättningar. Oftast blir reliabiliteten aktuell i en kvantitativ undersökning eftersom forskaren är intresserad av stabiliteten på ett mått. Denna studie är en kvalitativ innehållsanalys, vilket lämpar sig bäst för analys av dokument. Dokumenten som analyseras i studien är TILA:s beslut från år 2008–2018 och teman som söks är teman förknippade med god revisionsbedömning. Ifall studien skulle göras igen med samma dokument och samma teman, borde forskaren komma fram till samma resultat eftersom TILA har i de flesta fallen uttryckligen nämnt vilken princip revisorn brutit mot. Replikerbarhet liknar begreppet reliabilitet. Det ska vara möjligt att upprepa en undersökning och därför måste forskaren beskriva sitt tillvägagångssätt. Tillvägagångssättet för denna studie finns beskrivet i kapitel 4.3. Det tredje forskningskriteriet, validitet, kan ses som det viktigaste av dessa tre kriterier (Bryman & Bell 2013, 63). Bryman och Bell (2013, 63) definierar validitet som ”en bedömning av om de slutsatser som genererats från en undersökning hänger ihop eller inte”. Resultatet av studien och exemplen på när en revisor brutit mot god revisionsbedömning har en tydlig koppling till den teoretiska referensramen. Även om dessa tre kriterier anses mäta kvaliteten på företagsekonomisk forskning överlag så är det främst inom kvantitativ forskning som kriterierna validitet och reliabilitet används i dess ursprungliga betydelse.

Även kvalitativt inriktade forskare kan använda sig av validitet och reliabilitet för bedömning av kvalitativa studier, fastän forskarna eventuellt lägger mindre vikt vid frågor som rör mätning. Vissa författare, t.ex. Guba och Lincoln (se Bryman & Bell 2013, 402) föreslår att man borde använda sig av helt andra kriterier vid bedömning av kvalitativa studier, närmare bestämt *trovärdighet* och *äkthet*. Vidare delar de in trovärdigheten i fyra delkriterier: tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering eller bekräftelse. För att få tillförlitliga resultat krävs att man säkerställer att forskningen utförs enligt de regler som finns samt att man rapporterar resultaten till de personer som varit med i studien för att dessa ska bekräfta att forskaren uppfattat situationen på ett riktigt sätt.

Eftersom denna studie inte aktivt involverade andra människor så rapporteras inte heller resultatet vidare till några enskilda personer. Överförbarheten säkerställs med en fyllig eller tät beskrivning av de detaljer som ingår i en kultur. Beskrivningen kan ses som en databas som andra kan använda till hjälp för att bedöma resultatens överförbarhet till en annan miljö. Tredje delkriteriet, pålitlighet, innebär att forskaren ska anta ett granskande synsätt. På så vis skapas en fullständig redogörelse av alla faser av forskningsprocessen, t.ex. beslut om analys av data. Sista delkriteriet är enligt Guba och Lincoln konfirmering eller bekräftelse, vilket innebär att forskaren ska försöka säkerställa att hen agerat i god tro. Det ska framgå klart och tydligt att forskaren inte medvetet låtit sina personliga värderingar eller sin teoretiska inriktning påverka undersökningen. Det andra grundläggande kriteriet för bedömning av kvalitativ forskning dvs. *äkthet*, delar Guba och Lincoln (se Bryman & Bell 2013, 405) också in i delkriterier. Dessa är rättvis bild, ontologisk autenticitet, pedagogisk autenticitet, katalytisk autenticitet och taktisk autenticitet. Jag kommer inte att desto mer redogöra för dessa delkriterier eftersom de verkar beröra studier av människor, vilket jag inte har gjort i min studie.

## 6.2 Fortsatt forskning

Ett självklart alternativ till fortsatt forskning är att fortsätta granska TILA:s beslut. Har nya teman dykt upp inom god revisionssed? Se om det blivit tydligare eller oklarare vad som menas med god revisionssed efter att nya revisionslagen tagits i bruk och tillsynsorganen ändrats. Ett annat alternativ till fortsatt forskning kunde vara att välja ut något tema inom god revisionssed som man skulle studera noggrannare och jämföra länder emellan hur temat tolkas i länderna ifråga. Är det mycket som skiljer tolkningarna eller är de harmoniserade och följer samma praxis? Ytterligare ett alternativ till fortsatt forskning kunde vara att studera hur EU:s revisionsdirektiv har påverkat Finlands revisionslag? Är allting mera byråkratiskt nu med mera dokumentering och tidskrävande extra uppgifter för revisorerna?

## KÄLLOR

Aho, Tuomas & Vänskä, Hannu (1996) *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa*. Jyväskylä: Lakimiesliiton kustannus.

Aktiebolagslag 21.7.2006/624

American Institute of Certified Public Accountants (2017) *Code of Professional Conduct*. URL: <https://www.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html>. (Läst 13.5.2018)

Andiola, Lindsay, Bedard, Jean & Westermann, Kimberly (2019) It's Not my Fault! Insights into Subordinate Auditors' Attributions and Emotions Following Audit Review. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 38, No. 1*, s. 1-27.

Arnold, Donald, Bernardi, Richard, Neidermeyer, Presha & Schmee, Josef (2005) Personal versus professional ethics in confidentiality decisions: an exploratory study in Western Europe. *Business Ethics: A European Review, Vol.14, No. 3*, s. 277-289.

Bamber, E. Michael & Iyer, Venkataraman M., (2007) Auditor's Identification with Their Clients and Its Effect on Auditor's Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 26*, s. 1-24.

Broberg, Pernilla, Tagesson, Torbjörn, Argento, Daniela et al. (2017) Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance, Vol. 21, No. 2*, s. 331-350.

Brody, Richard, Moscovice, Stephen & Wnek, Robert (2005) Auditing standards in Poland: past, present and future. *Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 1*, s. 36-46.

Bryman, Alan & Bell, Emma (2013) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber AB.

Carrington, Thomas (2011) Ansvarsfullhet är viktigare än att följa regler. *Balans 1/2011*.

Carrington, Thomas (2010) An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts! *Critical Perspectives on Accounting, Vol 21, No. 8*, s. 669-682.

Carrington, Thomas (2012) Redovisningen kan bli fel trots att revisorer gör rätt. *Balans 4/2012*.

Carrington, Thomas (2014) *Revision*. Stockholm: Liber AB.

Coram, Paul, Juliana, Ng & Woodliff, David (2003) A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. *Australian Accounting Review, Vol. 13, No. 1*, s. 38-44.

DeAngelo, Linda (1981) Auditor independence, 'low balling,' and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 No. 2*, s. 113-127.

DeZoort, Todd, Holt, Travis & Taylor, Mark (2012) A test of the auditor reliability framework using lenders' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 37, No. 8, s. 519–533.

FAR Akademi AB (2013a) *IESBAs etikkod*. URL: <http://www.faronline.se>. (Läst 6.12.2014)

FAR Akademi AB (2013b) *ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*. URL: <http://www.faronline.se>. (Läst 4.12.2015)

FAR Akademi AB (2013c) *ISA 230 Dokumentation av revisionen*. URL: <http://www.faronline.se>. (Läst 4.12.2015)

FAR Akademi AB (2017) *SNT 4400 Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information*. URL: <https://www-faronline.se>. (Läst 27.3.2018)

Financial Stability Board (2018) *What we do*. URL: <http://www.fsb.org/what-we-do/>. (Läst 12.4.2018)

Guba, E.G. & Lincoln, Y.S. (1994) *Competing paradigms in qualitative research*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Halonen, Kaarina & Steiner, Maj-Lis (2010) *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Juva: WS Bookwell Oy.

Herrala, Olli (2017) ”Tilintarkastuksissa turhaa EU-byrokratiaa”. *Kauppalehti* 21.8.2017. URL: <https://m.kauppalehti.fi/uutiset/tilintarkastuksissa-turhaa-eu-byrokratiaa/9c89pw6K>. (Läst 19.4.2018)

Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel & Barragato, Charles A. (2007) Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal* Vol. 22, No. 8, s. 761-786.

Horsmanheimo, Pasi, Kaisanlahti, Timo & Steiner, Maj-Lis (2007) *Tilintarkastuslaki – Kommentaari*. Juva: WS Bookwell Oy.

Horsmanheimo, Pasi & Steiner, Maj-Lis (2008) *Tilintarkastus – Asiakkaan opas*. Juva: WS Bookwell Oy.

International Federation of Accountants (2017) *About IESBA*. URL: <https://www.ethicsboard.org/about-iesba>. (Läst 9.11.2017)

Katz, Jenni (2009) *Hyvä tilintarkastustapa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosien 1997-2006 ratkaisujen mukaan*. Pro gradu-avhandling. Helsingin Kauppakorkeakoulu. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos.

Kauppalehti (1990) Tilintarkastajat joutuivat itse tilivelvollisiksi. *Kauppalehti*, Optio 4.10.1990, 30.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2014a) *Tilintarkastusdirektiivi ja –asetus hyväksytty EU:ssa*. URL: <http://www.khtyhdistys.fi/tietoa-meista/ajankohtaista/tilintarkastusdirektiivi-ja-asetus-hyvksytty-eu-ssa>. (Läst 22.4.2014)

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2014b) *EU:n komission tilintarkastusta koskevat ehdotukset*. URL: <http://www.khtyhdistys.fi/toiminta/eu-n-komission-tilintarkastusta-koskevat-ehdotukset>. (Läst 21.10.2014)

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2014c) *Eettiset säännöt*. URL: <http://www.khtyhdistys.fi/toiminta/eettiset-saannot>. (Läst 6.12.2014)

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry (2010) *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2010*. CD-rom.

Kimpimäki, Jenni (2005) Wärtsilän konkurssi oli laman lähtölaukaus. *Turun Sanomat* 22.10.2005, Talous. URL: <http://www.ts.fi/uutiset/talous/1074076776/Wartsilan+konkurssi+oli+laman+lahtolaukaus>. (Läst 27.10.2014)

Koskinen, Ilpo, Alasuutari, Pertti & Peltonen, Tuomo (2005) *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Jyväskylä: Gummerus kirjapaino Oy.

Kosonen, Leena (2005) *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. Doktorsavhandling. Lappeenrannan teknillinen yliopisto.

KPMG (2018) *EU:n tilintarkastusuudistus*. URL: <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/palvelut/tilintarkastus-ja-varmennuspalvelut/eun-tilintarkastusuudistus.html>. (Läst 16.4.2018)

Kutilla, Jenni (2007) *Tilintarkastajan työn laadunvarmistus – HTM-tilintarkastajien kokemukset laaduntarkastuksesta*. Pro gradu-avhandling. Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos.

Lag om aktiebolag 29.9.1978/734

López, Dennis M. & Peters, Gary F. (2012) The Effect of Workload Compression on Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 4, s. 139-165.

Nixon, Mark (1994) Ethical reasoning and privileged information: Resolving moral conflict. *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, No. 7, s. 571-577.

Olvera, Renee (2012) *Auditors' Information Search and Documentation: Does Knowledge of the Client Preference Or PCAOB Accountability Pressure Matter?* Doktorsavhandling. University of North Texas.

Patent- och registerstyrelsen (2018) *Revisionsnämnden*. URL: <https://www.prh.fi/sv/revisionsnamnden.html>. (Läst 16.4.2018)

Pentland, Brian (1993) Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 7, s. 605-620.



Prem Lal Joshi, Ashutosh Deshmukh & Jasim Al Ajmi (2010) A study of compliance with international auditing standards by auditors in Bahrain. *International Journal of Applied Decision Sciences*, Vol. 3, No. 3, s. 259-279.

Rantasaari, Tomi (2008) Kantelut KHT-tilintarkastajista pyritään hoitamaan joustavasti. *Tilintarkastus – Revision 4/2008*, s.49-54.

Regeringsproposition 295/1993

Regeringsproposition 194/2006

Regeringsproposition 70/2016

Revisionslag 28.10.1994/936

Revisionslag 13.4.2007/459

Revisionslag 18.9.2015/1141

Revisionsnämnden (2010) *TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja 2010 ja VALA:n muutoksenhakuratkaisut*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/tutkinta-asiat/ratkaisut/>. (Läst 27.3.2015)

Revisionsnämnden (2014a) *Revisionsnämnden*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/sv/revisionsnamnden/>. (Läst 3.11.2014)

Revisionsnämnden (2014b) *Verksamhetsberättelse 2013*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/files/2012/09/verksamhetsberattelse20131.pdf>. (Läst 3.11.2014)

Revisionsnämnden (2014c) *Centralhandelskammarens revisionsnämnds arbetsordning*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/sv/arbetsordning/>. (Läst 3.11.2014)

Revisionsnämnden (2014d) *Revisionsnämndens anvisning om skyldighet för CGR- och GRM-revisorerna att lämna uppgifter för tillsynen*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/sv/anvisning-om-skyldighet-for-revisorerna/>. (Läst 16.11.2014)

Revisionsnämnden (2014e) *Kvalitetssäkring*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/sv/kvalitetssakring/>. (Läst 20.11.2014)

Revisionsnämnden (2014f) *Kvalitetsgranskning av en revisor*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/sv/kvalitetssakring/kvalitetsgranskning-av-en-revisor/>. (Läst 21.11.2014)

Revisionsnämnden (2014g) *Skeden i undersökning*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/sv/undersokningsarenen/skeden-i-undersokning/>. (Läst 1.12.2014)

Revisionsnämnden (2014h) *Revisionsnämndens anvisning om kraven på kontinuerlig utbildning för CGR- och GRM-revisorerna*. URL: <http://tilintarkastuslautakunta.fi/sv/revisionsnamndens-anvisning-om-kraven-pa-kontinuerlig-utbildning-cgr-och-grm-revisorerna/>. (Läst 7.12.2014)

Revisionsnämnden (2015) *Tutkinta-asioiden ratkaisut*. URL:

<http://tilintarkastuslautakunta.fi/tutkinta-asiat/ratkaisut/>. (Läst 28.3.2015)

Ruoko, Johanna (2014) *Hyvä tilintarkastajatapa: ammattieettiset periaatteet tilintarkastuksessa TILA:n ratkaisujen näkökulmasta vuosina 2007-2013*. Pro gradu-avhandling. Tampereen yliopisto.

Satopää, Rauno (2007) Hyvä tilintarkastustapa pienyritysten tarkastuksissa – tilintarkastajien käsityksiä. *Tilintarkastus – Revision 3/2007*, s.41-46.

Statsrådets förordning om revision 28.6.2007/735

Stefaniak, Chad M., Houston, Richard W. & Cornell, Robert M. (2012) The Effects of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors' Evaluations of Internal Control Deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 31, No. 1*, s. 39-56.

Suomen Tilintarkastajat ry (2015) *Olemme nyt Suomen Tilintarkastajat ry*. URL:

<http://www.suomentilintarkastajat.fi/tietoa-meista/ajankohtaista/olemmeny-suomentilintarkastajat-ry>. (Läst 24.3.2015)

Svanberg, Jan & Öhman, Peter (2015) Auditors' Identification With Their Clients: Effects on Audit Quality. *The British Accounting Review, Vol. 47, No. 4*, s. 395-408.

Sverige, Chris (2004) *The Parmalat scandal: Europe's ten-billion euro black hole*.

URL: <http://www.wsws.org/en/articles/2004/01/parm-j06.html>. (Läst 1.11.2017)

Taylor, Mark, Dezoort, Todd, Munn, Edward & Thomas, Martha Wetterhall (2003) A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence. *Accounting Horizons, Vol. 17, No. 3*, s. 257-266.

The Institute of Internal Auditors (2015) *Code of Ethics*. URL:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>. (Läst 22.9.2015)

Tuohimäki, Mika (2008) *Tilintarkastuksen odotuskuilu*. Kauppätieteiden kandidaatin tutkinnon tutkielma. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Kauppätieteellinen tiedekunta.

Virtanen, Aila (2002) *Laskentatoimi ja moraalit - Laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpitoavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta*. Doktorsavhandling. Jyväskylän yliopisto.

Wirén, Suvi (2012) *Tilintarkastuksen odotuskuilu Suomessa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 2000-2010 ratkaisemien toimenpiteisiin johtamattomien kanteluiden perusteella*. Pro gradu-avhandling. Aalto yliopisto Kauppakorkeakoulu. Laskentatoimen laitos.

Yuhao Li (2010) The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management Vol. 5, No. 10*.

