



Kraven på tillräcklig revision: är professionellt uppträdande det som räknas?

Demands on sufficient audit: is professional appearance what counts?

Alexandra Alfredsson
Alexandra Augustsson

Fakulteten för humaniora och samhällsvetenskap

Företagsekonomi/Ekonomi

Kandidat/15hp

Karin Brunsson

Sven Siverbo

Juni 2013

Förord

Vi vill främst tacka vår handledare Karin Brunsson för all hjälp och stöd genom denna process. Vi vill även tacka Lotten Hjorter och Anna Hägerstrand vid Revisorsnämnden för all hjälp med att få fram disciplinärenden.

Alexandra Alfredsson

Alexandra Augustsson

Sammanfattning

I Sverige har vi en Revisorsnämnd som sköter tillsynen av Sveriges revisorer. Det är också denna nämnd som delar ut påföljder då revisorer handlat i strid mot yrkesmässiga och lagstadgade regler. Thomas Carrington kom i en studie från 2010 fram till att det är professionalismen som är viktigast i Revisorsnämndens bedömning av en revisors felaktiga handlande. Efter 2000-talets företagsskandaler har tillsynen skärpts genom nya lagar och krav på revisorerna. Dessa nya lagar och krav gör det intressant att studera Revisorsnämndens disciplinärenden idag för att se om något har förändrats. De frågeställningar vi har haft i åtanke genom processen har varit om Revisorsnämnden ändrat sina krav på tillräcklig revision med dessa välkända företagsskandaler som grund och om det fortfarande är en revisors professionella beteende som är viktigast i bedömningen av en otillräcklig revision. För att undersöka detta har vi läst alla avslutade disciplinärenden mellan 2007 och 2012. Alla dömda ärenden har klassats som fel och vi har precis som Carrington delat in dessa i process- och professionalismfel. För att få en djupare förståelse för ämnet har vi tagit reda på vad revision är, hur den går till och vad innebörden av revisionskvalitet är. Vidare har vi utrett hur Revisorsnämnden arbetar och skaffat oss kunskap om revisionsprocessen och revisorns professionalism.

Vid en jämförelse med Carringtons studie har vi upptäckt skillnader och likheter. En skillnad är att det idag räcker att bara ha gjort antingen processfel eller professionalismfel för att få sin auktorisation eller sitt godkännande upphävt. Detta är en skillnad från Carringtons studie, där han hittade att revisorer i de flesta fall måste ha gjort fel i båda kategorierna. Vid granskning av Revisorsnämndens disciplinärenden upptäckte vi vidare att processfelen ökat medan professionalismfelen minskat. Detta kan bero på införandet av den nya revisionsstandarden, 2004, som utökade revisorns roll. En likhet som framkom vid undersökningen var att de flesta fall än idag leder till en mildare påföljd än upphävning av auktorisation eller godkännande, nämligen varning eller erinran.

Av dessa resultat drar vi slutsatsen att Revisorsnämnden har skärpt kraven på en tillräcklig revision och baserar detta på att företagsskandalerna bidragit till en hårdare lagstiftning och en mer skärpt tillsyn av revisorer. Slutligen konstateras att en revisors professionella beteende inte längre är viktigast vid bedömningen av vad som ska anses vara en otillräcklig revision.

Abstract

Auditors in Sweden are supervised by the Swedish Supervisory Board of Public Accountants (SSBPA). This board also handles the consequences following a breach of professional and statutory rules. In a study from 2010 by Thomas Carrington, he came to the conclusion that an accountant's professional appearance is the most important factor to the SSBPA when evaluating an auditor's wrongdoings. Following the corporate scandals at the start of the 21st century, the supervision of auditors has tightened through the adoption of new laws and an increase in demand on auditors and audit quality. Because of the new laws and the increased demands it is of interest to study the disciplinary cases published by the SSBPA to see if any changes have eventuated. The question formulation regards the changes in demands on sufficient audit by the SSBPA. Moreover, it includes the question if the professional appearance of the auditor is still what matters the most when evaluating sufficient audit. We have read all the completed disciplinary cases between 2007 and 2012. The cases have been classified as errors and, just like with Carrington's study, the errors have been divided in to two categories; process- or professional appearance errors. To get a deeper understanding of the subject at hand we have researched what auditing is, how it is conducted and the definition of auditing quality. Furthermore, we have investigated the work process of the SSBPA as well as acquired knowledge about the audit process and the auditor's professional appearance.

When comparing this study with the study by Carrington, some differences and similarities have become apparent. One of the differences noticed is that it is enough to err in only one of the two categories to get the harshest consequence; withdrawal of the license, whereas Carrington found that in most cases the auditor has to err in both. In addition, when studying the disciplinary cases published by the SSBPA we discovered that the process errors have increased while the professional appearance errors have decreased. A similarity between the two studies is that most cases will have a milder consequence than withdrawal of license, namely warning or reminder.

In conclusion, we have found that the SSBPA has tightened the demands on a sufficient audit and this is based on the corporate scandals leading to a stricter legislative and a more tightened supervision of auditors. Finally, it is established that an auditor's professional appearance is no longer the most important factor when evaluating sufficient audit.

Innehållsförteckning

1.	Inledning	7
1.1.	Bakgrund.....	7
1.2.	Problemdiskussion	7
1.3.	Syfte och frågeställning	8
1.4.	Disposition	8
2.	Referensram	9
2.1.	Motivering till val av referensram	9
2.2.	Revisionens syfte	9
2.3.	Revisorns skyldigheter.....	10
2.4.	Revisionsprocess.....	10
2.5.	Professionalism.....	11
2.6.	Revisionskvalitet.....	12
2.7.	Revisorsnämnden.....	12
2.7.1.	Statistik från Revisorsnämnden.....	14
2.8.	Disciplinärenden	14
2.9.	T. Carrington – An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts!	15
3.	Metod	18
3.1.	Val av metod.....	18
3.2.	Från ämnesval till uppsats.....	18
3.3.	Processfel	19
3.4.	Professionalismfel.....	20
3.5.	Kritik mot undersökningen	22
3.6.	Avgränsning.....	22
4.	Empiri.....	23
5.	Analys	26
6.	Slutsats	30
6.1.	Har Revisorsnämndens krav på tillräcklig revision förändrats efter skandaler och en hårdare lagstiftning?.....	30
6.2.	Är det fortfarande revisorns professionella beteende som är viktigast i bedömningen av otillräckligt revision?	31
6.3.	Förslag på vidare forskning.....	31
	Referensförteckning.....	32
	Bilaga.....	35
	Lista över disciplinärenden som refereras i uppsatsen	35
	Lista över klassificering av respektive disciplinärende	35

1. Inledning

Uppsatsen inleds med en bakgrundbeskrivning och problemdiskussion för att förklara varför ämnet är aktuellt. Detta leder till uppsatsens syfte och frågeställning. I det här kapitlet beskrivs också uppsatsens disposition.

1.1. Bakgrund

I Sverige har vi en Revisorsnämnd som sköter tillsynen av Sveriges revisorer och bedömer när en revisor har handlat i strid mot de lagstadgade och yrkesmässiga krav som finns. Revisorsnämnden kan antingen efter en anmälan eller på egen begäran öppna ett disciplinärende. Ett felaktigt handlande av en revisor kan då leda till påföljder som erinran, varning eller upphävande av auktorisation eller godkännande (Revisorsnämnden [RN] 2013a) Carrington (2010a) kom fram till att revisorns professionalism är viktigare än revisionsprocessen vid Revisorsnämndens bedömning om en revisor i något avseende handlat felaktigt. I slutskedet av Carringtons undersökning drabbades USA av en stor företagsskandal där energiföretaget Enron Corporation brutit mot företagslagar genom insiderhandel och bokföringsbrott. En felaktig koncernredovisning gjorde att både företaget och revisionsbyrån Andersen gick i konkurs. Denna tillsammans med andra skandaler världen över¹ gjorde att revisorers ansvar fick allmänhetens ögon på sig, förväntningarna på revisorn från omvärlden ökade och granskningen av revisorer blev ännu mer betydelsefull (Malm 2011).

1.2. Problemdiskussion

En direkt följd av Enronskandalen var hårdare lagstiftning av bolagstyrning i USA då Sarbanes-Oxley Act infördes 2002 och tillsynen av den tidigare ganska självreglerande revisorsprofessionen skärptes (Carrington 2010b). Sveriges svar på Sarbanes-Oxley Act var skärpta krav på styrelser, företagsledningar och revisorer genom en förändring av de lagar som fanns. Ny svensk revisionsstandard i Sverige från och med 2004 som utökar revisorns roll med fler granskningsmoment och fler uttalanden (FAR 2002), nya redovisningsregler för noterade bolag anpassade efter de internationella reglerna 2005 (IFRS regler) och svensk kod för bolagstyrning 2005 är exempel på dessa skärpta krav. En lagstadgad analysmodell infördes den 1 januari 2002 (RN 2003) som innebar hårdare dokumentationsplikt av en revisors opartiskhet och självständighet. Denna modell ska användas av revisorn själv

¹ I Sverige har företagsskandaler som Skandia, Prosolvía, Carnegie och HQ Bank avlöst varandra.

för att säkerställa och bevisa sitt oberoende. De fem typsituationer som kan hota oberoendet är egenintresse, självgranskning, partsställning, vänskap och skrämning (Carrington 2010b).

Den nya och skärpta lagstiftningen tillsammans med skärpt tillsyn kom till för att öka revisionskvaliteten och kraven på revisorn (Johansson 2005). Att jämföra kraven på en tillräcklig revision från tiden innan den hårdare lagstiftningen med en liknande undersökning idag skulle kunna besvara frågan om så skett. Carrington (2010a) hävdade att det är revisorns professionella beteende som är det viktigaste i bedömningen av otillräcklig revision, men med tanke på att den nya revisionsstandardens skärpte reglerna om revisionsprocessen kanske det ser annorlunda ut idag.

1.3. Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att analysera Revisorsnämndens krav på tillräcklig revision och se om dessa förändrats efter skandaler och en hårdare lagstiftning. Syftet är även att se om det fortfarande är revisorns professionella beteende som är viktigast i bedömningen av otillräcklig revision.

Frågeställning:

1. Har Revisorsnämndens krav på tillräcklig revision förändrats efter skandaler och en hårdare lagstiftning?
2. Är det fortfarande revisorns professionella beteende som är viktigast i bedömningen av otillräcklig revision?

1.4. Disposition

I första kapitlet presenteras en bakgrund och problemdiskussion som formar syfte och frågeställningar. Referensramen i kapitel 2 behandlar teorier och viktig information för att ge läsaren djupare förståelse för ämnet. I kapitel 3 beskrivs metoden som vi använt för att komma fram till resultaten i den här uppsatsen. Resultaten från undersökningen presenteras i kapitel 4 och dessa analyseras i kapitel 5. I kapitel 6 besvaras frågeställningen genom författarnas slutsatser. Avslutningsvis finns en källförteckning med de referenser som använts i uppsatsen och bilagor med disciplinärenden och klassificering av dessa.

2. Referensram

Det här kapitlet inleds med en motivering till valet av referensramen. Därefter följer teorier och annan viktig information som ligger till grund för vår analys och slutsats. Avslutningsvis presenteras en sammanfattning av Carringtons studie som ligger till grund för denna uppsats.

2.1. Motivering till val av referensram

Eftersom syftet med den här uppsatsen är att analysera Revisorsnämndens krav på en tillräcklig revision är det viktigt att känna till vad syftet med en revisor och en revision faktiskt är. För att kunna ta reda på när en revision är otillräcklig är det bra att veta vad revisorns skyldigheter består av. I den här uppsatsen ligger ett stort fokus på revisionsprocessen och professionalismen vilket gör det relevant att ge läsaren förståelse för dessa två begrepp. Den här studien går ut på att mäta revisionskvalitet med hjälp av disciplinärenden från Revisorsnämnden. Då behövs kunskap om dels kvalitet men också om Revisorsnämndens arbetsuppgifter och disciplinärenden. Då denna undersökning jämförs med Carringtons (2010a) resultat är det nödvändigt med en sammanfattning av hans studie för att ge läsaren insikt i hur den har präglat den här uppsatsen.

2.2. Revisionens syfte

Enligt FAR (2005) är revision att kritiskt planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning. Den behövs för att intressenter ska kunna förlita sig på informationen gällande bolagets ekonomiska situation och förvaltning och är en förutsättning för ett fungerande samhälle. En revisor är länken mellan företaget och de intressenter som tar del av årsredovisningar och revisionsberättelser. Revision är en bestyrkandetjänst som enligt FAR (2013) syftar till att öka trovärdigheten för förvaltningen.

En revisor kan ha en av de lagskyddade titlarna godkänd revisor eller auktoriserad revisor. Detta kan beteckna en person som är vald revisor i ett bolag eller annan sammanslutning eller yrkesmässigt sysslar med revisionsfrågor och liknande (FAR 2005). Det ingår i en revisors uppgift att dels lämna rapport över revisionen men även att ge råd om hur företaget kan förbättra sina rutiner. Det är dock viktigt att opartiskheten och

självständigheten hos en revisor inte äventyras genom denna rådgivning (FAR 2013).

2.3. Revisorns skyldigheter

Revisorns skyldigheter enligt Revisorslagen (2001:883) lyder:

Revisorn ska:

- iaktta god revisions sed.
- säkerställa opartiskhet, självständighet och objektivitet.
- dokumentera väsentlig information från sina uppdrag så att arbetet kan bedömas i efterhand.
- inte bedriva förtroenderubbande sidoverksamhet som kan påverka förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet.
- ha tystnadsplikt och inte använda information han fått på grund av sin yrkesutövning till fördel för sig själv eller skada för någon annan.
- teckna försäkring eller ställa säkerhet för den ersättning revisorn eller bolaget kan råka ut för hos Revisorsnämnden.
- utsättas för en opartisk kvalitetskontroll var sjätte år om revisionen inte sker i ett eller flera företag med värdepapper som är upptagna på handel på en reglerad marknad. Då ska kontrollen ske var tredje år.

Dessa skyldigheter berör både revisionsprocess och revisionsprofessionalism.

2.4. Revisionsprocess

I FAR Kompletter finns en beskrivning av hur en revisor ska gå till väga vid ett revisionsuppdrag, en processbeskrivning. Först ska revisorn göra en bedömning av kundbehoven och en bedömning om huruvida revisorn kan anta uppdraget. Detta görs genom informationsinsamling, riskbedömning och ansvarsfördelning. Efter det fastställer kund och revisor om det rör sig om ett granskningsuppdrag eller någon annan form av konsultuppdrag och upprättar ett uppdragsbrev med uppdragets innehåll och förväntningarna på uppdragstagaren. Revisorn planerar och genomför sedan till exempel granskningen och rapporterar i enlighet med uppdragsbrevet och god revisions sed.

Det finns ingen lagstadgad definition av vad god revisions sed egentligen är. FAR har genom att utveckla och anpassa revisorsstandard i Sverige angett vad som är god revisions sed. En kortfattad beskrivning av seden är ”god sed bland revisorer som handlar om deras kunskap, erfarenhet och professionella omdöme” (FAR 2005 s.112).

2.5. Professionalism

Från ett socialt perspektiv syns vikten av ett professionellt uppträdande. "För att vara en revisor måste man bete sig som en; att visa lämpligt beteende är kritiskt vid skapandet av revisionsprofessionen" (översatt från Pentland 1993 s. 608). Anderson-Gough et al (2002) konstaterade i en undersökning av brittiska revisionspraktikanter att de flesta svarade på frågan om varför de valt att bli revisorer med svaret kvalifikation och jobb möjlighet. Detta tyder enligt författarna på en brist på idealism bland dessa praktikanter och vidare förklarar idealism med att arbetet anses vara viktigt och att revisorn drivs av professionell etik. Evetts (2003) anser att en annan avvikelse från professionalism som ett ideal kan relateras till kunskapsbasen inom revisionsyrket. Forskaren påstår att professioner är kunskapsbaserade yrken som normalt följs av en akademisk utbildning, yrkesutbildning och yrkeserfarenhet. Jämförs revision med andra yrken är kunskapsbasen här mindre väldefinierad. Redovisningskonsulter och revisorer kan båda ha lika mycket kunskap om den senaste utvecklingen inom lagar och regler för revision. Enligt Anderson-Gough et al. (2002) brukar yrken med låg teknisk expertis främja professionalism. Inom dessa yrken brukar därför beteende, framför kunskap, vara det som karakteriserar professionalism.

Det finns begränsad forskning kring relationen mellan en revisors professionalism och revisionsprocessen men enligt Carrington (2010a) är de två kvaliteterna inbördes relaterade. Som ett exempel kan en revisor som kontinuerligt gör fel och misstag i revisionsprocessen få svårt att upprätthålla ett professionellt beteende. Å andra sidan kan en revisor som följer processen men inte klarar att upprätthålla professionellt beteende också få det svårt (Carrington 2010a).

Enligt Pentland (1993) kan den tillräckliga revisionen inte bara ses genom att revisionsbevis stöder revisionen i revisionsberättelsen utan också genom revisorns ritualer. Som ett exempel kan en revisions avslut kännetecknas av en revisors signatur. Det ses ur ett socialt perspektiv som en komfort av helheten, alltså när en revisor anser att revisionen är tillräcklig (Pentland 1993; Power 1999; Anderson-Gough et al 2002). Den professionella betydelsen ligger då i signaturen, vilket enligt Carrington (2010b) innebär att en revisor har samlat in tillräckligt mycket information om företaget, känner sig komfortabel med revisionen och kan godkänna den. Med komfort menar Carrington (2010b) att en revisor gör ett antal val av vad som ska granskas, hur utförligt detta ska

granskas och när det ska vara klart för att revisionskvaliteten ska bli så hög som möjligt.

2.6. Revisionskvalitet

Revisionskvalitet är ett svårdefinierat begrepp. Flera forskare har försökt utreda begreppet men ännu finns ingen samlad beskrivning av vad revisionskvalitet faktiskt är (Duff 2004). Enligt Francis (2004) kan revisionskvalitet vara låg eller hög. Revisionen kan antingen möta eller inte möta lagstadgade och yrkesmässiga krav och sättas i förhållande till antalet fel revisorn gör. Många fel leder då till sämre kvalitet samtidigt som färre fel ger ökad revisionskvalitet. Revisionsfel kan uppstå när förväntningarna på en revisor är högre än vad en revisor kan prestera eller när en revisor underlåter att utfärda en ören revisionsberättelse.

Francis (2004) säger också att det är svårt att bedöma revisionskvalitet på förhand vilket stöder vårt val att undersöka revisionskvalitet utifrån disciplinärenden från Revisorsnämnden. En annan forskare påstår att revisionskvalitet är beroende av en revisors förmåga att granska räkenskaperna och identifiera felen i deras tekniska kompetens och en revisors oberoende (DeAngelo 1981). Watts & Zimmerman (1986) kommer fram till att revisionskvalitet är en kombinerad sannolikhet av att hitta och rapportera fel.

Den brittiska revisionsmyndigheten FCR konstaterar att det inte finns ett enda begrepp som kan definiera revisionskvalitet och diskuterar fyra kriterier som kan användas för att mäta den. Dessa kriterier är kulturen i revisionsbolaget, skicklighet och de personliga kvaliteter som revisorer har, effektivitet som visas i revisionsprocessen samt den tillförlitlighet och användbarhet som rapporteringen av revisionen har (FAR). Revisionskvalitet är alltså ett omtalat och därmed viktigt begrepp. I praktiken är det dock vad som är tillräckligt bra revision för att både en revisor och en klient ska vara nöjda med resultatet som är viktigast. Allmänheten kan antingen lita på eller inte lita på en revisor. Att studera disciplinärenden från Revisorsnämnden är en väg att gå för att ta reda på när revisionen inte inger komfort till användarna och således inte är tillräckligt bra och därmed inte upprätthåller den kvalitet som efterfrågas (Carrington 2010a).

2.7. Revisorsnämnden

Enligt 3 § Revisorslagen (2001:883) ska Revisorsnämnden:

1. pröva frågor om godkännande, auktorisation och registrering enligt denna lag,

2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag,
3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag, samt
4. ansvara för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (RN 2013a)

Revisorsnämnden är en statlig myndighet som arbetar med revisorsfrågor. Myndigheten har två övergripande uppgifter; att tillgodose näringslivets behov av kvalificerade revisorer samt att ha tillsyn över dessa. Revisorsnämnden har ansvar för att kvalificerade revisorer följer de normer som finns, det vill säga, att de följer god redovisningssed och god revisionsmed, på ett ändamålsenligt sätt. Revisorsnämnden utfärdar prov för revisorsexamen, prövar ansökningar om godkännande och auktorisation samt registrering av revisionsbolag. Ett beslut om godkännande gäller i fem år och därefter ska en omprövning göras (RN 2013a). I denna uppsats kommer inte fokus ligga vid godkännandet av revisorer utan istället på den andra huvuduppgiften; tillsyn.

De revisorer som är anslutna till FAR granskas av denna myndighet och övriga revisorer kvalitetskontrolleras av Revisorsnämnden. Tillsynsverksamheten i Revisorsnämnden består av fyra delar: systematisk och uppsökande tillsyn (SUT), löpande kvalitetskontroll, disciplinärenden och förhandbesked (RN 2013b). Vilka revisorer och byråer som blir granskade väljs på ett systematiskt och riskbaserat sätt (RN 2013a). Nedan presenteras varje del kortfattat för att sedan gå djupare in på upplägget av ett disciplinärende.

Det är genom den systematisk uppsökande tillsynen som Revisorsnämnden undersöker kvaliteten i utvalda revisorers och revisionsbolags verksamhet. Om det framkommer allvarigare brister öppnas ett disciplinärende och fallet prövas om en disciplinär åtgärd ska vidtas (RN 2013b).

Den löpande kvalitetskontrollen som utförs av Revisorsnämnden sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå. På företagsnivå kallas kontrollen för systeminriktad kvalitetskontroll. Denna innebär att Revisorsnämnden granskar utformningen och funktionen av en revisionsbyrås system och processer för att garantera att uppdrag utförs enligt god redovisningssed och god revisionsmed. Vidare innebär systeminriktad kvalitetskontroll att revisionsföretagens system ska motsvara de krav som ställs genom de internationella revisionsstandarderna. På uppdragsnivå är kvalitetskontrollen baserad på hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. Här får

Revisorsnämnden underlag för att bedöma byråers effektivitet i kvalitetssystem samt enskilda revisorers arbetskvalitet (RN 2013c).

Förhandsbesked behandlar dels frågor om en revisors eller ett revisionsbolags oberoende, dels frågor om huruvida en revisor kan utöva sidoverksamhet. I oberoendefrågor är Revisorsnämndens praxis vägledande (RN 2013f). Förhandsbesked kan vara av två olika slag; antingen enligt 22 § revisorslagen eller enligt 25 § revisorslagen. För varje revisionsuppdrag ska revisorn pröva om det finns förtroenderubbade omständigheter som gör att denne inte kan vara opartisk eller självständig. Skulle sådana omständigheter finnas kan Revisorsnämnden meddela förhandsbesked. Sidoverksamhet är verksamhet som inte utgör revisionsverksamhet eller verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Sådan verksamhet får inte utövas om förtroendet för revisorn kan rubbas. Enligt denna bestämmelse kan Revisorsnämnden meddela förhandsbesked om huruvida revisorn får utöva viss sidoverksamhet eller inte (RN 2013g).

2.7.1. Statistik från Revisorsnämnden

Antalet revisorer i Sverige har inte förändrats speciellt mycket om man jämför åren 1995-2003 och 2007-2012. Genomsnittet har endast minskat från 4289 till 4045 revisorer (RN 2013e). Då detta är ett genomsnitt och det inte är en differens på mer än cirka 200 revisorer anser vi att antalet revisorer inte kommer ge ett missvisande resultat när Carringtons resultat och slutsatser ska jämföras med resultaten från denna studie.

2.8. Disciplinärenden

Disciplinärenden inleds med att Revisorsnämnden får in en anmälan från ett företag, en privatperson eller en myndighet. Disciplinärenden kan även öppnas utan anmälan från intressenter. De öppnas i dessa fall på grund av till exempel uppgifter i massmedia eller på grund av att det framkommit uppgifter i samband med Revisorsnämnden systematiska och uppsökande tillsyn (SUT) och kvalitetskontroll. Anmälan ska innehålla uppgifter om vem anmälan gäller, beskrivning av ärendet och uppgifter om hur revisorn enligt anmälaren har åsidosatt sina skyldigheter. Vidare bör tidsperioden som gäller anges då Revisorsnämnden inte behandlar fall mer än fem år tillbaka i tiden räknat från tidpunkten då revisorn fått kännedom om ärendet. Handläggningen av disciplinärenden är normalt skriftlig. När en anmälan leder till att ett disciplinärende öppnas har revisorn rätt att yttra sig. Efter detta tar

Revisorsnämnden ställning till om det behövs ytterligare utredning, som kompletterande uppgifter eller synpunkter, eller om ärendet är färdigutrett. Kan det inte visas att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter avskrivs ärendet. Om Revisorsnämnden å andra sidan finner att skyldigheterna har åsidosatts, att en revisor gjort ett process- eller professionalismfel, meddelas en disciplinär åtgärd; erinran, varning eller upphävande av auktorisation eller godkännande. En erinran är ett påpekande om att en revisor inte har följt god revisorssed eller god revisionsed. En varning är en påföljd som används då åsidosättandena är så pass allvarliga att de kan antas leda till ett upphävande av auktorisationen eller godkännandet om de upprepas (RN 2013d).

2.9. T. Carrington – An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts!

I Carringtons studie “An analysis of the demands on a sufficient audit: Professional appearance is what counts!” som presenterades 2010 i tidskriften *Critical Perspectives on Accounting*, behandlas begreppet revisionskvalitet. Frågan som ställs är hur nämnden bedömer att en revision är tillräcklig. Med tillräcklig menas att revisionen möter de krav som Revisorsnämnden ställer för att den inte ska innehålla fel som leder till disciplinära åtgärder. Carrington har undersökt disciplinärendena från Revisorsnämnden mellan åren 1995 och 2003. Under dessa år publicerades 366 fall varav 354 har använts i studien. Fel som en revisor kan göra har i Carringtons studie delats in i process- och professionalismfel. Felen har fyra respektive fem underkategorier som förtydligar process- och professionalismfel och som presenteras i tabell 1.

Tabell 1- Carringtons (2010a) indelning av process- och professionalismfel

Processfel	Professionalismfel
<ul style="list-style-type: none"> • Fel vid bedömning eller verkställande av revisionen • Otillräcklig dokumentation • Otillräcklig eller bristfällig planering • Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott 	<ul style="list-style-type: none"> • Brist på oberoende • Brister i revisionsföretagets organisation • Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning • Inte betalt avgiften till eller korrekt registrerats hos Revisorsnämnden • Oprofessionellt beteende

Carrington har delat in disciplinärendena beroende på de fel en revisor gjort och vilka påföljder det medfört. Resultaten visas i tabell 2 nedan. De påföljder en revisor kan få är antingen upphävande av auktorisation eller godkännande,

varning eller erinran. Upphävning av auktorisation eller godkännande hålls skilt från varning eller erinran på grund av att dessa påföljder har olika innebörd för den enskilde revisorn. Att förlora auktorisation eller godkännande betyder ett avbrott från personens karriär som revisor och personen måste söka arbete inom annan sysselsättning. Att få en varning eller erinran har en mindre dramatisk påverkan. Revisorer ser inte varningar som en allvarigare konsekvens än erinringar, förutom att det är ett steg närmare ett upphävande av auktorisation eller godkännande. För att få ett perspektiv på hur varningar, men främst erinringar, ses av revisorer kan det jämföras med att korsa ett övergångsställe vid rödljus. Det är något som är olagligt men trots detta är inga straff förknippade med handlingen.

Tabell 2 – Carringtons (2010a) resultat 1995-2003

	Upphävning	Varning och erinran	Totalt	
Process	3	137	140	40 %
Process och Professionalism	28	76	104	29 %
Professionalism	14	96	110	31 %
Totalt	45	309	<i>354</i>	
	13 %	87 %		

Det Carrington hittar i sin studie är att processfel är vanligare än professionalismfel. Något han dock påpekar som intressant är att det bara är en marginal på 30 ärenden. Resultaten tyder på att Revisorsnämnden anser att revisionsprocessen är viktig, men även professionalismen, för att revisionen ska anses vara tillräcklig. Vidare noterar Carrington hur Revisorsnämnden väljer att straffa revisorer inblandade i processfel. Den tydligaste trenden är att fall där enbart processen varit felaktig har domen varit varningar eller erinringar. Carrington drar då slutsatsen att dessa påföljder är vad en revisor kan få om denne inte möter de krav på processen som ställs från Revisorsnämnden.

42 av de 45 fall som medfört ett upphävande av auktorisation eller godkännande har i huvudsak bestått av professionalismfel eller en

kombination av process och professionalismfel. I 14 av fallen är inte processfel inkluderade alls. Dessa resultat har Carrington kommenterat med att begränsningen av metoden som använts måste beaktas. I 7 av de 14 renodlade professionalismfelsfallen har det enda felet varit att revisorn ”inte varit samarbetsvillig eller motsatt sig Revisorsnämndens utredning”. Carrington påpekar då att det finns en möjlighet att inga processfel uppmärksammats i dessa fall på grund av att ”motsättning av Revisorsnämndens utredning” kan göra det svårt att bekräfta andra fel. En sista observation är att ett upphävande av auktorisation eller godkännande, det hårdaste straffet, är ett straff som Revisorsnämnden använder sparsamt. Det är endast 13 % av fallen som medför den allvarligaste påföljden. I majoriteten av fallen som leder till upphävande av auktorisation eller godkännande har revisorn åsidosatt både professionalismen och revisionsprocessen.

I sin analys kommer Carrington fram till att vad en revisor gjort eller inte gjort är viktigt för Revisorsnämnden när nämnden bedömer inkomna ärenden. Detta illustreras genom att processfel är i majoritet av de granskade disciplinärendena som medfört disciplinära åtgärder. Dock är brist i processen i många fall inte tillräckligt. Om en revisor inte kan visa sitt oberoende eller inte samarbetar med Revisorsnämnden har det en negativ påverkan på dennes professionella uppträdande. Det faktum att allmänheten inte har något annat val än att lita på revisorer är vad som gör uppvisandet av professionalism till en så viktig del. Den slutsats Carrington drar från sin analys är att om en revisor gör något fel som relateras till revisionsprocessen får denne bara en tillrättavisning. Detta är på grund av att en revision sällan anses som så pass otillräcklig att upphävande av auktorisation eller godkännande är ett lämpligt straff, så länge inget gjorts som sätter en revisors professionella uppträdande på spel. Att följa revisionsprocessen är viktigt, men inte nödvändigt, för att undvika allvarliga påföljder i samband med revision.

3. Metod

I det här kapitlet motiveras val av metod samt en beskrivning av hur författarna har gått tillväga vid insamlingen av data som ligger till grund för uppsatsen. Detta följs av ett avsnitt med exempel på vilka fel en revisor kan göra i både process och professionalism och därefter framförs kritik mot undersökningen och vilka avgränsningar som gjorts.

3.1. Val av metod

Syftet med uppsatsen är som tidigare nämnts att analysera Revisorsnämndens krav på en tillräcklig revision. Eftersom revisionskvalitet, vad som är tillräcklig revision, är ett så pass svårdefinierat begrepp var det enklare att gå bakvägen och ta reda på vad otillräcklig revision är. Då har valet legat mellan att antingen intervjua Revisorsnämnden eller granska deras disciplinärenden där det svart på vitt visar att en revisor gjort fel. Intervjuer kan vara ganska osäkra källor då det är svårt att mäta sanningshalten i en respondents svar (Jacobsen 2002). På grund av det har vi valt att använda oss av samma metod som Carrington (2010a). Kraven från Revisorsnämnden är de som betyder mest för revisorer i Sverige. Både klienter och andra intressenter, som till exempel skattemyndigheten, kreditgivare och aktieägare, kan göra anmälningar mot en revisor hos Revisorsnämnden. Därför ger en studie av disciplinärenden en bra bild av vad revisionskvalitet och tillräcklig revision är.

3.2. Från ämnesval till uppsats

Vi har inlett undersökningen med att läsa alla disciplinärendena från Revisorsnämnden som avslutats mellan 2007 och 2012. Disciplinärendena finns tillgängliga på nämndens webbplats. För att säkerställa att vi inte har missat några av ärendena tog vi kontakt med Revisorsnämnden från vilken vi fått listor med alla fall. Revisorsnämnden har avslutat 292 disciplinärenden under nämnda år men i denna studie har 286 av dessa granskats. Bortfallet på sex fall förklaras av att dessa inte föranlett någon åtgärd. Vi har läst alla ärenden och granskat Revisorsnämndes slutgiltiga bedömningar. Fokus har legat på anledningen till varför Revisorsnämnden har dömt på det sätt de har gjort och vilken påföljd det medfört. Likt Carrington har vi använt oss av två kategorier; processfel och professionalismfel, med samma fyra respektive fem underkategorier (se tabell 1 på sida 15). Baserat på dessa underkategorier har vi sorterat in fallen som processfel, professionalismfel eller en mix av de båda då det i många fall inte bara var fråga om antingen process- eller

professionalismfel. Exempel på hur vi har kategoriserat revisorns felaktiga handlande i de nio underkategorierna finns i kapitel 3.3 och 3.4. Våra resultat har jämförts med Carringtons resultat för att se om det har skett någon förändring sedan han utförde sin studie. För att kunna placera disciplinärendena i rätt kategori har vi skaffat oss kunskap inom ämnet med hjälp av vetenskapliga teorier och annan viktig information. Vi har kategoriserat disciplinärendena tillsammans för att säkerställa en gemensam uppfattning av disciplinärendenas innehåll för att göra undersökningen så objektiv som möjligt.

Vi anser att vår studie har hög reliabilitet på grund av att vi har undersökt alla avslutade disciplinärenden från Revisorsnämnden under åren 2007 – 2012 vilket ger en täckande bild över området. Den är också tillförlitlig då en likadan studie av samma år vid ett annat tillfälle skulle ge samma resultat. Vi har studerat disciplinärenden som medfört en disciplinåtgärd, och därigenom tagit reda på vad som är otillräcklig revision för Revisorsnämnden. Det ger studien en hög validitet eftersom informationen vi samlat in är användbar för att lösa problemet (McKinnon 1988).

3.3. Processfel

Nedan följer exempel på hur vi har kategoriserat processfel i vår undersökning.

Fel vid bedömning eller verkställande av revision: I dnr 2007-0055 har en revisor inte i tillräcklig omfattning granskat att tilläggsupplysningarna följer redovisningsrådets rekommendationer och fick på grund av detta en erinran. I dnr 2011-0409 har en revisor inte anpassat sin granskning efter de förhöjda risker som fanns vid revisionsuppdraget. Han har inte försökt få tag i den information som behövdes för att kunna göra rätt uttalanden i revisionsberättelsen. Han har inte heller anmärkt på att skatter och avgifter inte betalats i tid och granskningen av skulder till aktieägarna är mycket bristfällig. Han fick sin auktorisation upphävd.

Otillräcklig dokumentation: Hittas i dnr 2006-0762 där en revisor inte har dokumenterat någon riskanalys och planering av revisionen innan den påbörjades. Han har inte heller dokumenterat den utförda granskningen på ett föreskrivet sätt vilket medförde en varning. I dnr 2010-1391 har en revisor inte dokumenterat vissa av sina överväganden i revisionen vilket medförde en erinran.

Otillräcklig eller bristfällig planering: I dnr 2005-1655 har revisor inte samlat in tillräckligt med information för att kunna göra en riskanalys i planeringsskedet. Han har inte heller planerat granskningen av bolagets löpande redovisning på ett tillfredställande sätt. Tillsammans med andra fel ledde det till en varning. I dnr 2007-1100 har en godkänd revisor varit skyldig att planera revisionen så att de tidsfrister som finns i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen kunde hållas. Genom att inte göra det fick hon en erinran.

Underlåtelse att anmäla misstanke om brott: Hittas i dnr 2010-0061 där revisorn bland annat inte övervägt anmälan om bokföringsbrott. I detta fall har revisorn fått sin auktorisation upphävd. Det går även att hitta i dnr 2010-1003 där underlag till bokföringen varit bristfällig och i vissa fall obefintlig. Vidare hade bokföringen i detta fall skett med stor eftersläpning och detta borde ge revisorn indikationer på att bokföringsbrott kan föreligga. Revisorn har här fått en varning från Revisorsnämnden.

De flesta processfelen består främst av brister i en revisors granskning. Dessa fall påminner i många avseenden om varandra då de mestadels handlar om att revisorn gjort uttalanden i revisionsberättelsen utan tillräckliga granskningsåtgärder som grund för det. De är också vanligt förekommande att revisorn inte har anmärkt på om det reviderade företags bristfälliga hantering av skatter och avgifter. De fall där brister i dokumentation upptäcks påminner också ofta om varandra då bristerna främst rör riskanalysen och granskningsåtgärderna. Uppmärksammade fel i planeringen skiljer sig åt mer än de andra domarna då dessa inte förekommer lika ofta. En revisors underlåtenhet att anmäla misstanke om brott handlar främst om bokföringsbrott.

3.4. Professionalismfel

Nedan följer exempel på hur vi har kategoriserat professionalismfel i vår undersökning.

Brist på oberoende: Finns i dnr 2011-0554 där en revisor har brutit mot jävsbestämmelserna när han kvarställt som revisor i ett bolag där hans hustru hjälpt till med bolagets bokföring. Han fick en varning för detta. I dnr 2011-0780 blev en revisor utsatt för en påtryckning som var ägnad att inge obehag för honom vilket medförde att det förelåg hot mot revisorns opartiskhet och självständighet. Genom hans underlåtenhet att avsäga sig uppdraget fick han en erinran.

Brister i revisionsföretagets organisation: I dnr 2010-1648 har en revisor åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsbolag då han inte lämnat in sina skattedeklarationer och inte betalat skatter och avgifter i rätt i tid. Detta har skett vid upprepade tillfällen och ledde till att godkännandet upphävdes. I dnr 2006-1587 har en revisor åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsbolag då han inte upprättat en kontrollbalansräkning när aktiekapitalet var till mer än hälften förbrukat. Han har också betalat bolagets skatter och avgifter för sent. Han fick en varning.

Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning: I dnr 2007-0339 har en revisor genom sin upprepade underlåtenhet att lämna in svar och dokumentation till revisorsnämnden blivit av med sin auktorisation. I dnr 2008-0075 har en revisor varit onåbar för Revisorsnämnden och uppfyller därmed inte kraven på lämplighet. Hon har också underlåtit att lämna de svar och handlingar som Revisorsnämnden krävde vilket medförde ett upphävande av hennes godkännande.

Inte betalat avgiften till, eller korrekt registrerats hos, Revisorsnämnden: Hittas i dnr 2012-0916 och dnr 2011-0912 där två revisorer inte har betalat den lagstadgade årsavgiften i tid vilket medförde att deras godkännande upphävdes.

Oprofessionellt beteende: I dnr 2009-1814 har en revisor fakturerat en klient för den tid han eller hans medarbetare har lagt ner på att hjälpa en åklagare med ett brottmål. Då det inte ingick i hans uppdrag som revisor var det inget klienten skulle bekosta. Revisorn fick en erinran. I dnr 2000-1391 har en revisor lämnat oriktiga upplysningar i sin deklaration för att undgå skatt. Revisorn har fått en revisors klient att upprätta en falsk faktura angående en bilreparation och har således handlat oredligt. Hans auktorisation upphävdes.

Många fall där revisorn agerar professionellt felaktigt handlar om att en revisor inte varit oberoende. Då en revisors oberoende kan vara hotat i många olika avseendet skiljer sig dessa fall ofta åt. Personliga relationer är till exempel vanligare än skrämshot. Att en revisor betalat in skatter och avgifter för sent är typiska exempel på brister i revisionsföretagets organisation. Disciplinärenden där en revisor inte samarbetar eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning handlar främst om att de inte lämnar de handlingar som Revisorsnämnden kräver. Att en revisor inte betalar avgiften slutar alltid med att auktorisationen eller godkännandet upphävs. Ärenden rörande oprofessionellt beteende skiljer sig åt från fall till fall. Den här

kategorin är lite mer diffus då det mer rör en revisors personlighet än dennes tillvägagångssätt i arbetet.

3.5. Kritik mot undersökningen

Vi har inte haft tillgång till de 354 disciplinärenden Carrington studerade i sin undersökning. Att granska dessa ärenden hade kunnat hjälpa oss i vårt arbete i de fall där klassificeringen varit svår att tyda. De mest svårtolkade ärendena har oftast hamnat inom professionalismfel och då främst fel vad gäller ”brister i revisionsföretags organisation” och ”oprofessionellt beteende”. Förklaringen av dessa fel har i Carringtons studie varit de som varit minst tydliga. Hade vi sett hur Carrington klassificerat liknande fall hade detta kunnat hjälpa oss och vi hade fått ett mer rättvisande resultat. De ärenden som varit otydliga har dock i denna studie varit färre än 10 stycken vilket gör att vi vågar lita på de resultat vi fått.

3.6. Avgränsning

I denna uppsats har avgränsningarna varit att endast studera disciplinärenden från Revisorsnämnden som vunnit laga kraft. Anledningen till detta är att dessa domar inte kan komma att ändras senare och på så sätt förändra resultatet i denna studie. Ytterligare avgränsningar i undersökningen är att endast fall som tillkommit Revisorsnämnden mellan 2007 och 2012 granskas. Det är bara ärenden som medfört en disciplinär åtgärd som har behandlats eftersom det är dessa som visar att revisorn faktiskt gjort något fel och det går också att se vad felet är. Vi har alltså utelämnat sex disciplinärenden som inte medfört någon påföljd.

4. Empiri

I det här kapitlet redovisas de resultat som framkommit genom undersökningen. De resultat som här presenteras är baserade på skillnader och likheter mellan denna och Carringtons studie.

I denna studie har Revisorsnämndens krav på en tillräcklig revision undersökts ur två perspektiv, dels vilka fel en revisor gjort, dels vilka påföljder det medfört. Felen har delats in i processfel eller professionalismfel eller en mix av båda. Påföljderna har varit upphävning av auktorisation och godkännande, varning eller erinran. Resultaten redovisas i tabell 3 sida 24.

Processfel förekommer i större utsträckning än professionalismfel då dessa är 136 fler. Det innebär att processfel är en viktig faktor i Revisorsnämndens bedömning av tillräcklig revision. Trots det förekommer den allvarligaste påföljden, upphävning av auktorisation och godkännande, procentuellt sett oftare som konsekvens av ett professionalismfel. 30 % av fallen med professionalismfel har medfört upphävning medan endast ca 9 % av processfelsfallen resulterat i samma påföljd. Resultaten visar vidare att det är vanligare att en revisor bara gjort fel i en av de två kategorierna då det endast upptäckts 30 fall där revisorn gjort både process- och professionalismfel.

Carrington belyser att i 42 av 45 fall där Revisorsnämnden upphävt auktorisation eller godkännande har professionalismfel eller en mix av professionalism- och processfel varit anledningen. I den här studien är motsvarande antal 24 av 43 ärenden.

I likhet med Carringtons undersökning är den vanligaste påföljden varning eller erinran. I vår undersökning är det en konsekvens som döms i 85 % av fallen till skillnad från upphävning av auktorisation eller godkännande som endast står för 15 % av fallen.

För att få en rättvisande bild av hur många av Revisorsnämndens disciplinärenden som avslutas varje år har vi tagit fram ett genomsnitt då Carringtons studie sträcker sig över nio år och vår sträcker sig över sex år. Detta visade att antal avslutade disciplinärenden per år har ökat från 39,3 stycken till 47,6 stycken.

Carrington hittar att det finns 14 renodlade professionalismfelsfall där upphävande av auktorisation eller godkännande varit påföljden. Utav dessa 14 ärenden är det sju fall där det enda felet som nämns är motsättning av

Revisorsnämndens utredning. I den här undersökningen upptäckts 18 renodlade professionalismförfall med upphävning av auktorisation eller godkännande som påföljd. Av dessa 18 är sju ärenden dömda på grund av motsättning av Revisionsnämndens utredning.

Tabell 3 – Resultat 2007-2012

	Upphävning	Varning och erinran	Totalt	
Process	19	177	196	69 %
Process och Professionalism	6	24	30	10 %
Professionalism	18	42	60	21 %
Totalt	43	243	286	
	15 %	85 %		

Tabell 2 – Carrington (2010a) resultat 1995-2003

	Upphävning	Varning och erinran	Totalt	
Process	3	137	140	40 %
Process och Professionalism	28	76	104	29 %
Professionalism	14	96	110	31 %
Totalt	45	309	354	
	13 %	87 %		

Som framkommer i tabellerna nedan har processfallen jämfört med Carringtons studie ökat från 69 % till 79 %. Samtidigt har

professionalismfallen minskat från 60 % till 32 %. Det går också att utläsa att det är främst i två kategorier av fel där det skett en förändring. Fel vid bedömning eller verkställande av revisionen har ökat från 66 % till 76 % och brist på oberoende har minskat från 43 % till 14 %. I de andra kategorierna har förändringen varit marginell vilket gör att vi inte lagt fokus på dessa fel.

Tabell 4

Alfredsson & Augustssons resultat indelat i underkategorier	Upphävning	Varning	Erinran	Alla fall	<i>Alla fall</i> %
Processfel	24	144	57	225	79%
Fel vid bedömning eller verkställande av revisionen	24	140	52	216	76%
Otillräcklig dokumentation	17	45	7	69	24%
Otillräcklig eller bristfällig planering	1	3	3	7	2%
Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott	5	6	6	17	6%
Professionalismfel	25	43	23	91	32%
Brist på oberoende	5	25	11	41	14%
Brister i revisionsföretagets organisation	9	13	7	29	10%
Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning	7	3	0	10	3%
Inte betalt avgiften till eller korrekt registrerats hos Revisorsnämnden	3	0	0	3	1%
Oprofessionellt beteende	3	4	11	18	6%
Alla fall	43	164	79	286	
<i>Alla fall %</i>	<i>15%</i>	<i>57%</i>	<i>28%</i>		

Tabell 5

Carringtons resultat indelat i underkategorier	Upphävning	Varning	Erinran	Alla fall	<i>Alla fall</i> %
Processfel	31	183	30	244	69%
Fel vid bedömning eller verkställande av revisionen	31	175	26	232	66%
Otillräcklig dokumentation	27	77	9	113	32%
Otillräcklig eller bristfällig planering	10	17	1	28	8%
Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott	0	1	0	1	0%
Professionalismfel	42	118	54	214	60%
Brist på oberoende	24	90	39	153	43%
Brister i revisionsföretagets organisation	9	10	2	21	6%
Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning	7	3	0	10	3%
Inte betalt avgiften till eller korrekt registrerats hos Revisorsnämnden	1	3	2	6	2%
Oprofessionellt beteende	21	34	16	71	20%
Alla fall	45	230	79	354	
<i>Alla fall %</i>	<i>13%</i>	<i>65%</i>	<i>22%</i>		

5. Analys

I det här kapitlet analyseras de resultat som presenterades i kapitel fem. Liksom i empirin ligger Carringtons studie som grund för analysen. De skillnader och likheter som hittats i denna undersökning har analyserats i samma ordning som de presenterats i empirin, detta för att underlätta för läsaren.

För att en revision ska vara tillräcklig ställs krav från Revisorsnämnden vad gäller både process och professionalism. Tidigare forskning har visat att det inte bara är revisionsprocessen som är viktig för tillräcklig revision utan att den professionella aspekten också har stor betydelse i utöandet av en revision (Pentland 1993; Anderson-Gough et al. 2002). Trots att revisorer behöver ha mycket kunskap om revisionsprocessen är yrket inte enbart kunskapsbaserat. Evetts (2003) anser att det då leder till att andra aspekter, som professionalism, tillkommer. Vad en revisor har eller inte har gjort är viktigt i Revisorsnämndens bedömningar av disciplinärendena. Detta styrks av att processfelen är i majoritet av de granskade fallen. Det är dock inte alltid tillräckligt att bara fela i processen då revisorer även döms när kraven på deras professionalism inte upprätthålls som är fallet om de till exempel inte är oberoende. Sammantaget skulle det betyda att kravet på tillräcklig revision är när revisorn möter kraven på både process och professionalism.

När denna studie sätts i jämförelse med Carringtons studie från 2010 har både avvikelser och likheter upptäckts. Carrington uppmärksammar att det är en differens på 30 fall mellan processfel och professionalismfel. I 140 fall hade revisorn gjort fel i processen och i 110 fall i professionalismen. Det visar att processen är viktig men också professionalismen. I vår undersökning framkom 196 fall där processfel medfört påföljder men bara 60 fall med fel i professionalismen. Jämfört med Carringtons undersökning kan i denna studie utläsas ett processfel och ett professionalismfel som stort skiljer sig åt (se tabell 4 och 5 på sida 25). Processfelet ”fel vid bedömning eller verkställande av revisionen” var ett fel som i Carringtons studie låg på 66 % och i denna ligger samma fel på 76 %. Detta skulle kunna bero på den nya revisionsstandard som infördes 2004 då revisorernas granskningsuppgifter utökades. Professionalismfelet ”brist på oberoende” låg i Carringtons studie på 43 % jämfört med 14 % i denna. 2002 kom analysmodellen (RN 2003) vilket kan ha gjort att revisorerna lättare kunnat säkra sitt oberoende och på så sätt undvika påföljd och samtidigt förstått hur viktigt oberoendet faktiskt är.

Carringtons studie visade bara 3 fall där processfel har resulterat i upphävning av auktorisationen eller godkännandet till skillnad från den här undersökningen där 19 fall medfört upphävning. Det innebär att det i Carringtons studie endast är 2 % av ärenden med processfel som leder till upphävning av auktorisation eller godkännande, vilket kan jämföras med de 9 % som framkommer i vår studie. Vidare ser vi att av det totala antalet professionalismfel har 18 ärenden (30 %) lett till upphävande av auktorisation eller godkännande. Det tyder på att Revisorsnämnden gör bedömningen att professionalismfel också är allvarliga. Resultatet i Carringtons studie visar på att det i majoriteten av fallen krävs både process- och professionalismfel för att ett upphävande ska bli aktuellt. Vi har i den här undersökningen uppmärksammat att det i de flesta fall räcker med att revisorn har gjort fel i en av kategorierna för att bli av med auktorisationen eller godkännandet. Antalet upphävningar har ökat sedan Carringtons undersökning. Då ledde 13 % av fallen till upphävning jämfört med 15 % som denna studie visar på. Dessa avvikelser skulle kunna bero på slumpen men även vara ett bevis på att kraven på revisorer skärpts efter 2000-talets skandaler.

Resultaten visar att processfelen i jämförelse med Carringtons undersökning har ökat samtidigt som professionalismfelen har minskat. Eftersom kraven på en revisors granskningsåtgärder och dokumentationsskyldighet har skärpts genom den nya revisionsstandarden är detta en förväntad förändring som gör att vi kan anta att Carringtons slutsats att professionalismen är viktigast i Revisorsnämndens bedömning inte stämmer idag. För att ytterligare stärka bevisen om att processen nu är viktigare än professionalismen ser vi en stor minskning av professionalismfelsfall² som medfört upphävning av auktorisation eller godkännande. Under åren 1995 till 2003 stod dessa för 93 % jämfört med 2007 till 2012 då dessa endast var 56 %. Carrington betonar vikten av professionalism ytterligare. Av de 42 ärenden där en revisors professionalism medfört upphävning av auktorisation eller godkännande är 14 renodlade professionalismfel (33 %). Vi ser i vår undersökning att utav de 24 ärenden där en revisors professionalism medfört upphävande av auktorisation eller godkännande är 18 av dessa renodlade professionalismfelsfall (75 %)³.

² process- och professionalismfel tillsammans med rena professionalismfel.

³ Av Carringtons 14 ärenden är det sju fall där det enda felet som nämns är motsättning av Revisorsnämndens utredning. Av våra 18 är sju ärenden avslutade med samma fel som påföljd. Det här är ett resultat som Carrington framhäver i redovisningen av resultatet då han menar att det kan finnas underliggande fel i dessa ärenden. Att motsätta sig Revisorsnämndens utredning innebär att inte förse nämnden med den dokumentation som behövs. Carrington menar då att det kan finnas andra fel

Denna undersökning visar att ärenden med professionalismfel, med upphävande som påföljd, ökat jämfört med Carringtons studie. Det är dock viktigt att ha i beaktande att Carringtons process- och professionalismfel tillsammans med rena professionalismfel procentuellt sett ligger betydligt högre än i denna studie (93 % respektive 56 %). Det är även viktigt att tänka på att fördelningen av processfel, process- och professionalismfel samt professionalismfel förändrats mellan de två undersökningarna (jämför tabell 2 och tabell 3).

En likhet med Carringtons studie är att majoriteten av påföljderna fortfarande är varning eller erinran. Denna undersökning visar att av disciplinärendena mellan 2007 och 2012 dömdes 85 % av fallen till varning eller erinran. Under åren 1995 till 2003 var motsvarande siffra 87 %. Detta skulle kunna ge stöd till hypotesen att kraven på tillräcklig revision har skärpts då revisorernas felaktiga handlande i större utsträckning leder till allvarigare konsekvenser än varning eller erinran. Å andra sidan är skillnaden så pass liten att det också skulle kunna bero på slumpen.

Francis (2004) har kommit fram till att revisionskvalitet är hög eller låg beroende på om den möter eller inte möter lagstadgade och yrkesmässiga krav. En utdelad påföljd av Revisorsnämnden skulle i den meningen betyda att revisionskvaliteten är låg. Forskaren anser också att revisionskvalitet beror på antalet fel en revisor gör och om en revisor motsvarar förväntningarna hos revisionsanvändarna på ett tillfredsställande sätt. Det kan konstateras genom att Revisorsnämnden faktiskt tar emot anmälningar från missnöjda revisionsanvändare när deras förväntningar på en revisor inte uppfylls.

En annan studie gjord av DeAngelo (1981) kommer fram till att revisionskvalitet beror på en revisors tekniska kompetens och oberoende vilket betonar att det är viktigt att Revisorsnämndens tillsyn består av granskning av både process och professionalism. Antalet anmälningar mot en revisor som leder till påföljd har ökat vid en jämförelse med Carringtons studie (2010a) då det i genomsnitt var 39,3 ärenden som medförde en disciplinåtgärd. När denna studie genomförs är genomsnittet 47,6 ärenden per år. Det beror inte på att antalet revisorer i revisorskåren ökat då det finns ungefär lika många revisorer idag som när Carrington (2010a) genomförde undersökning. Det måste istället antingen bero på att tillsynen av revisorer har ökat eller att

i revisionen, men då dokumentation saknas kommer dessa aldrig upp i ljuset. Så är även fallet i vår undersökning.

revisorerna gör mer fel. Det kan tänkas att den nya lagen gör det lättare att bevisa att en revisor gör fel och ge revisorn en påföljd för detta.

6. Slutsats

I det avslutande kapitlet redogör vi för de slutsatser som dragits baserat på undersökning, empiri och analys. Detta gör vi genom att svara på de frågeställningar som beskrivs i kapitel ett. Slutligen diskuteras förslag på vidare forskning inom ämnet.

6.1. Har Revisorsnämndens krav på tillräcklig revision förändrats efter skandaler och en hårdare lagstiftning?

Kraven som Revisorsnämnden ställer på en godkänd revision bedöms fortfarande utifrån de nio kategorierna (se tabell 1 på sida 15). Vi ser dock att kraven i vissa kategorier blivit hårdare än tidigare. Processfel är vanligare än professionalismfel. Kategorin där det är tydligast är ”fel vid bedömning eller verkställande av revision” då dessa fel uppgick till 76 % av alla fall i vår studie. I Carringtons studie låg samma fel på 66 % av alla fall. Vidare ser vi bevis för att professionalismfel minskat i kategorin ”brist på oberoende” som minskat sedan Carrington utförde sin undersökning. Vi ser även att påföljderna har blivit strängare då det tidigare i över hälften av fallen krävdes att en revisor gjort både process- och professionalismfel för att få sin auktorisation eller sitt godkännande upphävt. Vår studie visar att det räcker att bara begå ett av felen för att få samma påföljd. Felet ”brist på oberoende” har minskat från när Carrington gjorde sin undersökning till när vi gjort vår, vilket skulle kunna bero på av införandet av analysmodellen. Varning och erinran är fortfarande de mest förekommande påföljderna. I vår undersökning framkommer att det har skett en minskning, men den är marginell. Vi har i resultatet av vår undersökning också upptäckt att processfelen ökat och professionalismfelen minskat jämfört med Carringtons studie.

Av det vi hittat i vår studie drar vi slutsatsen att Revisorsnämnden har skärpt sina krav på tillräcklig revision. Det skulle kunna bero på företagsskandaler, en hårdare lagstiftning och en mer skärpt tillsyn av revisorer. Trots att upphävandet av auktorisation och godkännande bara ökat från 13 % till 15 % har ändå fler revisorer fått en disciplinär åtgärd då vår studie visar ett genomsnitt på 47,6 anmälningar per år mot en revisor jämfört med Carringtons 37,3. Eftersom vår studie visar att det idag räcker med att bara ha gjort fel i en av kategorierna krävs det således inte längre att en revisor gör lika många fel för att få den strängaste påföljden.

6.2. Är det fortfarande revisorns professionella beteende som är viktigast i bedömningen av otillräckligt revision?

Vi har i denna undersökning upptäckt att påföljderna av processfelen har ökat och blivit strängare, en större andel av revisorer som begår processfel döms nu till upphävande av auktorisation eller godkännande. Samtidigt som processfelen har ökat har professionalismfelen minskat. Av det här drar vi slutsatsen att det inte längre är revisorns professionella beteende som är viktigast i Revisorsnämndens bedömning av otillräcklig revision.

6.3. Förslag på vidare forskning

Det skulle vara intressant att undersöka vilka som anmäler en revisor till Revisorsnämnden och vad deras anmälningar grundar sig på. Detta skulle kunna ge en bild av om några anmälare har högre eller lägre krav på en revisor än någon annan. Om så är fallet kan det vara av intresse att utreda vad det beror på. Vidare skulle det vara spännande att göra om den här studien igen om några år för att se om antalet upphävningar av en revisors auktorisation har ökat ytterligare eller om ökningen som uppstod i vår undersökning enbart berodde på slumpen.

Referensförteckning

Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2002). Accounting professionals and the accounting profession: linking conduct and context. *Accounting and Business Research*, 32 (1), 41-56.

Carrington, T. (2010a). An analysis of the demands on a sufficient audit; Professional appearance is what counts! *Critical Perspectives on Accounting*, 21, 669-682.

Carrington, T. (2010b). *Revision*. Malmö: Liber.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.

Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*. Edinburgh: The institute of Chartered Accountants of Scotland.

Evetts, J. (2003). The sociological analysis of professionalism – occupational change in the modern world. *International Sociology*, 18 (2), 395-415.

FAR (2013). *Revision, andra bestyrkandeuppdrag och övriga granskningsuppdrag*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Revision-andra-bestyckandeuppdrag-och-ovriga-granskningsuppdrag/> [2013-05-14].

FAR SRS. (2005). *Revision - en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR SRS RS. (2002). *Revisionsstandard i Sverige*. Stockholm: FAR Förlag AB.

Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36 (4), 345-368.

Jacobsen, D.I. (2002). *Vad, hur och varför?: Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur AB.

Johansson, S-E. (2005). Varför har vi revisorer och vad ska de uträtta? | Johansson, S-E., Häckner, E. & Wallerstedt E. (red.) *Uppdrag revision – Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna*. Stockholm: SNS Förlag. s. 9-23.

Malm, P. (2011). Med allas ögon på sig. *Civilekonomen*. 23 april.

McKinnon, J. (1988). Reliability and Validity in Field Research: Some Strategies and Tactics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1 (1), 34-54.

Pentland, B.T. (1993). Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organization and Society*, 18 (7/8), 605-620.

Power, M. (1999). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.

Revisorsnämnden (2003). *Revisorsnämndens uttalande – dokumentationskrav vid tillämpning av analysmodellen i samband med fristående rådgivning m.m.* [Elektronisk]. Tillgänglig:

http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/foreskrifter/uttalande_dokumentationskrav.pdf [2013-05-13].

Revisorsnämnden (2013a). *Revisorsnämnden*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html [2013-03-20].

Revisorsnämnden (2013b). *Tillsyn*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn.html> [2013-03-20].

Revisorsnämnden (2013c). *Kvalitetskontroll av revisorer som utför lagstadgad revision i börsnoterade företag*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/kvalitetsgranskning/mer_om_kvalitetskontroll_av_revisorer_som_utfor_lagstadgad_revision_i_borsnoterade_foretag.html [2013-03-20].

Revisorsnämnden (2013d). *Mer om disciplinärenden*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/mer_om_disciplinarenden.html [2013-03-20].

Revisorsnämnden (2013e). *Revisorskåren 1975-2012*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/revisorskaren_1975_2012.jpg [2013-04-17].

Revisorsnämnden (2013f). *Förhandsbesked*. [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/forhandsbesked.html> [2013-05-06].

Revisorsnämnden (2013g). *Mer om förhandsbesked*. [Elektronisk] Tillgänglig: http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/las_mer_om_forhandsbesked.html [2013-05-06].

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

Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Eastbourne: Prentice Hall.

Bilaga

Lista över disciplinärenden som refereras i uppsatsen

Dnr 2000-1391
Dnr 2005-1655
Dnr 2006-0762
Dnr 2006-1587
Dnr 2007-0055
Dnr 2007-0339
Dnr 2007-1100
Dnr 2008-0075
Dnr 2009-1814
Dnr 2010-0061
Dnr 2010-1003
Dnr 2010-1391
Dnr 2010-1648
Dnr 2011-0409
Dnr 2011-0554
Dnr 2011-0780
Dnr 2011-0912
Dnr 2012-0916

Lista över klassificering av respektive disciplinärende

Disciplinärenden, och de kategorier av fel, som lett till erinran:

Dnr 2005-0322: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2005-1508: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2005-1628: Brist på oberoende, Brist i revisionsföretagets organisation.
Dnr 2006-0032: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2006-0571: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2006-0624: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2006-0671: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2006-1153: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2006-1408: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2007-0055: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2007-0108: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2007-0482: Brist på oberoende.

Dnr 2007-0582: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig eller bristfällande planering.

Dnr 2007-0730: Fel vid bedömning eller verkställande av revision

Dnr 2007-0949: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2007-1100: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig eller bristfällande planering.

Dnr 2007-1390: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2007-1408: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig eller bristfällande planering.

Dnr 2007-1474: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2007-1494: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1545: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1589: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2007-1620: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2007-1627: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1634: Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2007-1680: Brister på oberoende, Brister i revisionsföretagets organisation, oprofessionellt beteende.

Dnr 2008-0321: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2008-0347: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0591: Brist på oberoende.

Dnr 2008-0617: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2008-0702: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0805: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1263: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1332: Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2008-1448: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1502: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1508: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1542: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0477: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0501, 2009-0820: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0645: Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2009-0749: Brist på oberoende.

Dnr 2009-0767: Brister i revisionsföretagets organisation, oprofessionellt beteende.

Dnr 2009-0951: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2009-1420: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1598: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1612: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1679: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2009-1814: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2009-1827: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1833: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,

Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2010-0170: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0334: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,

Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2010-0425: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2010-0835: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2010-1391: Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2010-1428: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-1496: Brist på oberoende.

Dnr 2010-1497: Brist på oberoende.

Dnr 2010-1522: Brist på oberoende, Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2011-0047: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2011-0129: Brist på oberoende.

Dnr 2011-0200: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2011-0247: Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2011-0425: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2011-0532: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2011-0539: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2011-0540: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2011-0741: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2011-0780: Brist på oberoende.

Dnr 2011-0786: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2011-0834: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2011-0893: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2011-1444: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2011-1609: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2012-0139: Brist på oberoende, Brister i revisionsföretagets organisation.

Disciplinärenden, och de kategorier av fel, som lett till varning:

Dnr 2000-1390: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2004-0742, 2006-1505: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2004-1413, 2006-0097: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2004-1511,2005-0080: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2004-1528: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2005-0344: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2005-0655: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2005-0779: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2005-0803: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.

Dnr 2005-0828: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2005-1029: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2005-1655: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig eller bristfällig planering.

Dnr 2005-1661: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2005-1697: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2006-0029: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2006-0141: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2006-0363, 2007-0106: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2006-0762: Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2006-0763: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.

Dnr 2006-0764: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2006-1081, 2006-1480: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2006-1466: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2006-1504: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på

oberoende.

Dnr 2006-1525: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2006-1562: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2006-1587: Brist i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2006-1590: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2006-1597: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.

Dnr 2006-1643: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-0245: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2007-0528, 2008-1300: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-0563: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-0577: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.

Dnr 2007-0585: Brist i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2007-0709: Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2007-0732: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-0841: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2007-0919: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-0925: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2007-0927: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2007-0929: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2007-0933: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.

Dnr 2007-0967, 2007-1163: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1056: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1091: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2007-1422: Brist på oberoende.

Dnr 2007-1443: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1493: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1507: Brist i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2007-1508: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig

dokumentation.

Dnr 2007-1527: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,
Oprofessionellt beteende.

Dnr 2007-1569: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation.

Dnr 2007-1581: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1633: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation.

Dnr 2007-1635: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1672: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation, Otillräcklig eller bristfällig planering, Brist på oberoende.

Dnr 2007-1690: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2007-1691: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0033: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation.

Dnr 2008-0034: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2008-0065: Brist i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2008-0250: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2008-0264: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation.

Dnr 2008-0578: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0584: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0587: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation.

Dnr 2008-0648: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0652: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0653: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig
dokumentation.

Dnr 2008-0677: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0685: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-0695: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,
Oprofessionellt beteende.

Dnr 2008-0729: Otillräcklig dokumentation, Brist i revisionsföretagets
organisation.

Dnr 2008-0745: Brist i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2008-0802: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig

dokumentation.

Dnr 2008-1249: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1294: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1421: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1489: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2008-1518: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.

Dnr 2008-1549: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.

Dnr 2009-0030: Brist i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2009-0047: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2009-0066: Brist på oberoende.

Dnr 2009-0157: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2009-0437: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0456: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0489: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2009-0555: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2009-0616: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0621: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2009-0660: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0668: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0809: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2009-0888: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0889: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0890: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0918: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0989: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2009-1179: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1451: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1556: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1578: Brist på oberoende, Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2009-1681: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1711: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-1841: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2010-0094: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0095: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0112: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig eller bristfällig planering.

Dnr 2010-0120: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0142: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2010-0403: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0408: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0437: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0443: Brist på oberoende.

Dnr 2010-0491: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0560: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0575: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0669: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0682: Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2010-0758: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2010-0777: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0778: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0813: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0821: Oprofessionellt beteende.

Dnr 2010-0842: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0862: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-0884: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.

Dnr 2010-1003: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2010-1079: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-1143: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2010-1517: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2010-1552: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2010-1583: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,

Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.
Dnr 2011-0246: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,
Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.
Dnr 2011-0295: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.
Dnr 2011-0393: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0468: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.
Dnr 2011-0492: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0536: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brist på oberoende.
Dnr 2011-0545: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0554: Brist på oberoende.
Dnr 2011-0573: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0603: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0660: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0676: Brist på oberoende, Brister i revisionsföretagets organisation.
Dnr 2011-0683: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,
Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.
Dnr 2011-0693: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0699: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0757: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0774: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-0809: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Brister i revisionsföretagets organisation.
Dnr 2011-0821: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-1109: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.
Dnr 2011-1395: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-1638: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist i oberoende.
Dnr 2011-1708: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2011-1713: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.
Dnr 2011-1738: Fel vid bedömning eller verkställande av revision,
Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.
Dnr 2012-0068: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2012-0128: Brister i revisionsföretagets organisation.
Dnr 2012-0583: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.
Dnr 2012-0877: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Disciplinärenden, och de kategorier av fel, som lett till upphävande av auktorisation eller godkännande:

Dnr 2000-1391: Brister i revisionsföretagets organisation, Oprofessionellt beteende.
Dnr 2004-0868: Brister i revisionsföretagets organisation, Oprofessionellt beteende.
Dnr 2005-0601: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2005-0605: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.
Dnr 2006-1542: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.
Dnr 2006-1556: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.
Dnr 2007-0089: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2007-0319: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.
Dnr 2007-0339: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.
Dnr 2007-0389: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.
Dnr 2007-0476: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Otillräcklig eller bristfällig planering.
Dnr 2007-1571: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.
Dnr 2008-0075: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.
Dnr 2008-0112: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott, Brist på oberoende.
Dnr 2008-0391: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.
Dnr 2008-1273: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2008-1391: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Brist på oberoende.

Dnr 2008-1458: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2008-1468: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2009-0158: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2009-0313: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott, Oprofessionellt beteende.

Dnr 2009-0356: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.

Dnr 2009-0407: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.

Dnr 2009-0724: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.

Dnr 2009-1718: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.

Dnr 2010-0061: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2010-0140: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2010-0697: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2010-0871: Inte betalt avgiften eller korrekt registrerats hos Revisorsnämnden.

Dnr 2010-1577: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2010-1629: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2010-1648: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2011-0103: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation, Underlåtenhet att anmäla misstanke om brott.

Dnr 2011-0409: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2011-0580: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2011-0733: Inte samarbetsvillig eller motsätter sig Revisorsnämndens utredning.

Dnr 2011-0810: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2011-0912: Inte betalt avgiften eller korrekt registrerats hos Revisorsnämnden.

Dnr 2011-1495: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2011-1704: Fel vid bedömning eller verkställande av revision, Otillräcklig dokumentation.

Dnr 2012-0579: Fel vid bedömning eller verkställande av revision.

Dnr 2012-0825: Brister i revisionsföretagets organisation.

Dnr 2012-0916: Inte betalt avgiften eller korrekt registrerats hos Revisorsnämnden.

