



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Etiska dilemman inom revisorsprofessionen

– En studie utifrån FAR SRS yrkesetiska regler –

Magisteruppsats inom redovisning

Författare: Therese Gustavsson

Elin Österlund

Handledare: Inga-Lill Johansson

Göteborg Januari 2009

Förkortningar

ABL – Aktiebolagslag

FAR SRS – Föreningen Auktoriserade Revisorer Sveriges Revisorers Samfund

ÅRL – Årsredovisningslag

BFL – Bokföringslag

RS – Revisionsstandard

Förord

Efter flera veckors hårt arbete är denna uppsats äntligen färdig. Vi vill därför ta detta tillfälle i akt och tacka de personer som hjälpt oss att göra denna studie möjlig. Respondenterna som avsatt tid för att träffa oss och svara på våra frågor. Opponenterna för deras värdefulla synpunkter och konstruktiva kritik. Samt sist men inte minst vår handledare Inga-Lill Johansson för vägledning och givande diskussioner.

Göteborg 8 januari, 2009

Therese Gustavsson

Elin Österlund

Magisteruppsats inom redovisning

Titel:	Etiska dilemman inom revisorsprofessionen – en studie utifrån FAR SRS yrkesetiska regler.
Författare:	Therese Gustavsson Elin Österlund
Handledare:	Inga-Lill Johansson
Datum:	Januari 2009
Ämnesord:	FAR SRS, analysmodellen, revisorsnämnden, etik, moral

Sammanfattning

Bakgrund: Revisorn är en central aktör i kommunikationen mellan företag och intressent. Det är revisorns uppgift att granska den information som företagen kommunicerar till sina intressenter via sin årsredovisning. Revisorn skall fullgöra sin uppgift enligt god revisorssed vilket innebär att ur ett etiskt perspektiv agera så att man visar sig värd det förtroende som yrket som revisor kräver.

Problem: På senare tid har det förekommit ett flertal redovisningsskandaler. Redovisningsfiffel, orimliga bonusprogram och tvivelaktiga eller direkt brottsliga affärer har resulterat i att man ifrågasatt om revisorn verkligen fullgjort sina plikter enligt god revisorssed. Revisionsbyråerna har sett ett behov av stabila förutsättningar och en allmänt accepterad yrkesetik vilket resulterat i att FAR SRS har specificerat yrkesetiska regler som skall vägleda revisorn.

Syfte: Syftet med studien är att beskriva hur revisorer ser på den yrkesetiska reglering som finns inom professionen samt beskriva hur befintliga insatser bistår revisorn i etiska dilemman.

Metod: Studien bygger på personliga intervjuer med revisorer på fem olika byråer. Under intervjuerna har respondenterna ombetts resonera kring ett antal etiska dilemman och svara på frågor med koppling till FAR SRS yrkesetiska regler.

Slutsats: Det empiriska materialet visar att revisorer överlag är nöjda med de yrkesetiska regler som finns i dagsläget. De upplever även att de på byrån har de verktyg tillgängliga som behövs för att hantera ett eventuellt dilemma. Författarna upplever dock att etik är ett viktigt ämne som man kontinuerligt bör studera och arbeta med. Författarna finner stöd till detta påstående i teorin samt vissa oklarheter som har identifierats i respondenternas svar.

Innehållsförteckning

1	Introduktion	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Problemformulering	4
1.4	Syfte	4
1.5	Avgränsning	4
1.6	Disposition	5
2	Metod	6
2.1	Ämnesval	6
2.2	En tolkande ansats	6
2.2.1	Författarnas förståelse	7
2.3	Val av metod	7
2.3.1	En iterativ process	7
2.3.2	Metod för insamling av data	7
2.4	Tillvägagångssätt	8
2.4.1	Urval	8
2.4.2	Datainsamling	9
2.4.3	Sekundärdata	9
2.5	Kvalitetssäkring	10
2.5.1	Validitet	10
2.5.2	Reliabilitet	10
2.5.3	Källkritik	11
3	Teoretisk referensram	12
3.1	Etik och moral	12
3.1.1	Pliktetik	12
3.1.2	Konsekvensetik	13
3.1.3	Sinnelags-, avsikts-, och dygdetik	13
3.2	Kohlbergs moralutvecklingsteori	14
3.2.1	Kritik mot Kohlbergs moralutvecklingsteori	15
3.3	Etik inom revisorsprofessionen	15
3.4	Faktorer som påverkar revisorers etiska resonemang	15
3.4.1	Kön, ålder och politiska åsikter	15
3.4.2	Storleken på revisionsbyrån	16
3.4.3	Etikutbildning	16
3.5	Vad styr revisionen?	16
3.6	FAR SRS yrkesetiska regler	17
3.6.1	Integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet	17
3.6.2	Tystnadsplikt och upplysningsplikt	18
3.6.3	Kompetens och yrkesutövning	18
3.7	Revisorsnämnden	19
3.8	Analysmodellen	19
4	Empiri	21
4.1	Uppsatsens respondenter	21
4.2	Insamlad data	22

5	Analys	28
5.1	Yrkesetik i praktiken	28
5.2	Revisorns förmåga till etiskt resonemang.....	30
5.3	Finns det brister i den yrkesetiska vägledningen?	32
6	Slutdiskussion	33
6.1	Slutsats.....	33
6.1.1	Hur bistår befintliga yrkesetiska regler revisorn i etiska dilemman?.....	33
6.1.2	Hur ser behovet av etiska regler ut inom revisorsprofessionen?	34
6.1.3	Hur upprätthålls bäst en fungerande praktik för främjandet av etiskt resonemang?	34
6.2	Förslag till fortsatta studier	35
	Referenser	36
	Bilaga 1	38

1 Introduktion

I detta inledande kapitel ges en presentation till utvecklingen av yrkesetiska regler inom revisorsprofessionen. Därefter beskrivs den problemdiskussion som legat till grund för syftet.

1.1 Bakgrund

Revision är inte någon ny företeelse i svenskt näringsliv. Redan på 1600-talet hade handeln uppnått en sådan komplexitet att det inte var ändamålsenligt för enskilda bolagsmän och andra intressenter att på egen hand försöka åstadkomma en detaljerad insyn i företagets verksamhet. Denna roll överlät man istället på förtroendemän med särskild uppgift att granska företagets förvaltning och räkenskaper (Cassel 1996). Dessa förtroendemän är vår tids revisorer och har till uppgift att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning (FAR SRS 2006). Enligt FAR SRS (2006) är revisionens uppgift att ge ökad trovärdighet åt företags finansiella uttalande och därmed är revisionen en förutsättning för ett väl fungerande samhälle och näringsliv.

Revisorns roll kan uppfattas på olikartade sätt. Endera som en involverad central aktör i företagets verksamhet, det vill säga en person som företagsledningen kan rådfråga och samtala med. Revisorn kan även ses som en extern betraktare utan närmare involvering i företagets angelägenheter, det vill säga en person som en gång årligen lämnar en kortfattad bedömning av verksamheten (Cassel 1996). För revisorn handlar det om att finna en balans i dessa roller och detta bör göras med utgångspunkt i god revisorssed. Cassel (1996, sid. 61) definierar:

Att följa god revisorssed innebär att ur ett etiskt perspektiv agera så att man visar sig värd det förtroende som yrket som oberoende revisor kräver.

Etiskt uppförande i näringslivet har varit ett väl utforskat ämne de senaste 30 åren speciellt inom discipliner som redovisning, marknadsföring och management. Inom redovisning har den etiska forskningen ibland varit nödvändig på grund av påtryckningar från samhället eller med anledning av statliga utredningar (Gibson & Frakes 1997). Redovisningsskandaler som Enron och WorldCom har inte gått någon obemärkt förbi. Redovisningsfiffel, orimliga bonusprogram, tvivelaktiga eller direkt brottsliga affärer har resulterat i att man ifrågasatt revisorers arbete (Johansson 2005, sid. 9-23). Revisionsbyråerna har sett ett behov av stabila förutsättningar och en allmänt accepterad yrkesetik. FAR SRS har därför specificerat nio yrkesetiska regler som är den primära källan för att vägleda revisorer i etiska dilemman och för att säkerställa deras professionalism och goda yrkesed. (FAR SRS vol. 2, 2008).

FAR SRS nio yrkesetiska regler:

1. God yrkessed
2. Professionellt uppträdande
3. Organisation och verksamhet
4. Arvodesdebitering
5. Tystnadsplikt
6. Vidareutbildning
7. Yrkesutövning
8. Förhållande till kollegor
9. Publicitet och marknadsföring

Att skaffa sig kunskap kring regler och bestämmelser inom redovisning och revision är en grundförutsättning för att kunna hantera etiska dilemman. Dessa ”hårda” kunskaper har man möjlighet att nöta in eller lära ut i föreläsningssalar. För att kunna bemästra revisorsprofessionen krävs dock mycket mer. Denna kunskap kan man inte läsa sig till i en bok utan det är den som formas genom arbetsmiljön, kulturen, attityder och värderingar (Westerdahl 2005, sid. 45-60). Etiska värderingar formas med ålder och erfarenhet. Olika personer kan ha en mycket skild syn på vad som är etiskt riktigt. Westerdahl (2005) anser att etisk reflektion och nödvändig eftertanke är viktiga faktorer som inte får tillräckligt utrymme på revisionsföretagen. Han anser vidare att det kommersiella trycket, ett alltmer detaljerat regelverk och de styrda arbetsprocesserna är bidragande orsaker.

1.2 Problemdiskussion

Genom redovisningen kommunicerar företag information om verksamheten till investerare och övriga intressenter. Som en länk mellan dessa parter finns revisorn som har till uppgift att granska och kvalitetssäkra denna information så att intressenterna kan förlita sig på den. Revisorn förser inblandade parter med goda beslutsunderlag (Öhman 2005, sid. 61-79). Man kan dock ifrågasätta om denna information verkligen är tillförlitlig. Det är trots allt klienten som betalar revisorns lön därför bör det ligga i revisorns intresse att hålla sig på god fot med denne. Detta kan säkerligen försätta revisorn i etiska dilemman många gånger, varför bita den hand som föder en? Företagsskandaler och redovisningsfiffel som uppdagats under senare år har också upprört allmänheten och bidragit till att man ifrågasatt revisorns arbete. Vilka krav är rimliga att ställa på en revisor? Revisorerna anser att allmänhetens förväntningar på dem som en ”moral polis” över styrelser och företagsledning är orimliga (Johansson 2005, sid. 9-23).

En god medvetengjord moral är inget som man lär sig över en dag, det är något som man fostras med genom hela livet. Koskinen (1993) nämner fem byggstenar som är fundamentala för en god moralisk fostran (1) en trygg barndom, (2) goda förebilder, (3) stabil social tillhörighet, (4) ideologisk förankring och (5) medveten rationell och emotionell bearbetning (Gometz 2006, sid. 127).

Brien (1998) anser att det finns två olika sätt att förhindra oetiskt beteende. Ett alternativ är att man lagstiftar om det. Det vill säga att man kriminaliserar gärningar som anses oetiska. Detta är en vanlig och många gånger väldigt effektiv lösning. Teoretiskt är det dock så gott som omöjligt att lagstifta om det oförutsedda. Det var säkerligen ingen som hade en tanke på att förbjuda mord innan det skett, för det är svårt att föreställa sig ett sådant handlande. Det vill säga att man först när skadan faktiskt är skedd kan lagstifta och förhindra att det händer igen. Öhman (2005) uttrycker det på ett mycket insiktsfullt sett nämligen att ”gårdagens lösningar tillämpas på dagens problem”.

En annan lösning är självreglering, det vill säga att yrkesutövarna själv kommer fram till vad som är etiskt beteende. Detta har gjorts inom revisorsprofessionen bland annat i form av yrkesetiska regler (Brien 1998). Etik är ett ämne som kan diskuteras i oändlighet och lösningar på etiska dilemman kan tänkas erhållas både genom lagstiftning och genom förebyggande diskussioner. Dock måste man ifrågasätta om värdet på olika lösningar väger upp kostnaden. Det är även viktigt att beakta vem som i slutändan får stå för kostnaden, nämligen klienten.

1.3 Problemformulering

Problembakgrund och problemdiskussion leder fram till följande frågor som uppsatsen ämnar besvara.

- Hur bistår befintliga yrkesetiska regler revisorn i etiska dilemman?
- Hur ser behovet av yrkesetiska regler ut inom revisorsprofessionen?
- Hur upprätthålls bäst en fungerande praktik för främjandet av etiskt resonemang?

1.4 Syfte

Syftet med studien är att beskriva hur revisorer ser på den yrkesetiska reglering som finns inom professionen samt beskriva hur befintliga insatser bistår revisorn i etiska dilemman.

1.5 Avgränsning

De insatser som denna studie syftar till att beskriva rör befintliga insatser såsom lagreglering, självreglering och praktisk övning. Det är inte författarnas avsikt att identifiera nya insatser för att bistå revisorerna i etiska dilemman utan endast kartlägga lämpligheten av de insatser som används i dagsläget.

1.6 Disposition

Nedan följer en sammanfattning av den disposition som författarna valt för uppsatsen. Syftet med dispositionen är att ge läsaren möjlighet att lättare orientera sig i uppsatsen.

Kapitel 1 *Uppsatsen inleds med en bakgrund till det valda ämnet. Här ges en presentation till utvecklingen av den yrkesetiska reglering som präglar revisionsyrket. Därefter beskrivs den problemdiskussion som legat till grund för syftet.*

Kapitel 2 *Den metod som använts för att genomföra studien beskrivs och motiveras i detta kapitel. Kapitlet avslutas med en diskussion rörande studiens validitet och tillförlitlighet.*

Kapitel 3 *I detta kapitel presenteras den teoretiska referensram som ligger till grund för uppsatsen. Inledningsvis ges en introduktion till begreppen etik och moral samt förknippade teorier. Därefter beskrivs FAR SRS yrkesetiska regler och analysmodellen.*

Kapitel 4 *Detta kapitel presenterar det empiriska materialet. Empirin bygger på material som samlats in genom besöksintervjuer med revisorer på fem olika revisionsbyråer i Göteborg.*

Kapitel 5 *I detta avsnitt analyseras och tolkas uppsatsens empiri med stöd av den teoretiska referensramen. Analysen presenteras utifrån tre teman som identifierats som synnerligen intressanta.*

Kapitel 6 *Uppsatsen avslutas med slutdiskussion där uppsatsens problemformulering och syfte besvaras samt förslag till fortsatta studier ges.*

2 Metod

Det här avsnittet av uppsatsen redogör för den metod som använts för att utföra studien. Kapitlet börjar med att beskriva ämnesvalet och går sedan vidare till metoden för inhämtning av data. Delen avslutas med en diskussion kring metodens trovärdighet.

2.1 Ämnesval

Då båda författarna ämnar arbeta som revisorer efter avslutad examen fanns ett intresse av att närmare undersöka revisorns roll i en specifik situation. I det inledande arbetet med uppsatsen har författarna läst uppsatser och vetenskapliga artiklar som behandlar revision, revisorns oberoende samt etisk medvetenhet och etiskt handlande. Mycket har skrivits om revisorns oberoende, integritet samt förtroendet för revisorn. I processen fann författarna en intressant uppsats som beskriver revisorns vardagsdilemman. Denna läsning gav upphov till idéer om vad som skulle kunna undersökas närmare. Ett perspektiv som ännu inte ingående studerats är hur behovet av yrkesetiska regler inom revisorsprofessionen ser ut samt hur dessa regler bistår revisorn i etiska dilemman.

2.2 En tolkande ansats

Enligt Bryman (2002) avgör det kunskapsteoretiska perspektivet utifrån vilka principer den sociala verkligheten i en undersökning skall studeras. Valet av kunskapsteori beror bland annat på vilken vetenskapssyn forskaren har. Den positivistiska forskningsinriktningen baseras på logik och fakta, vilka man kommer fram till genom mätning. Ur ett positivistiskt perspektiv är tanken att forskningen ska generera en objektiv och säker kunskap. Hermeneutiken beskriver tvärt emot positivismen en metodlära som går ut på att beskriva och tolka verkligheten (Bryman 2002). En viktig grund i det hermeneutiska förhållningssättet utgörs av förförståelse. Begreppet innebär att tolkningar aldrig kan vara objektiva (Andersson 1979). Forskaren tolkar och förstår därför verkligheten mot bakgrund av personliga åsikter och erfarenheter.

Resultatet av den verklighet som analyseras i uppsatsen kan inte anses vara objektiv och säker kunskap då denna verklighet är tolkad av respondenterna och dessutom kommer att förändras över tiden. I denna studie avser författarna att studera respondenternas subjektiva uppfattningar med största möjliga objektivitet. Mot bakgrund av detta anser författarna att en tolkande ansats är mest lämplig för denna studie.

2.2.1 Författarnas förförståelse

Den förförståelse inom ämnet revision som författarna besitter kan till övervägande del hänföras till de kurser som författarna genomgått under sina respektive utbildningar. Övriga intryck kan relateras till möten med revisorer samt besök på diverse revisionsbyråer vid exempelvis deltagande i workshops och liknande aktiviteter. Gällande etikens område är det författarnas mening att alla människor har en uppfattning om vad som kan anses vara etiskt korrekt handlande. Det är också vår mening att trots detta agerar människor i vissa situationer utifrån andra preferenser. Det finns ofta en annan ibland avgörande drivkraft med i beslutsfattandet. Etiska ställningstaganden baseras på personens egen uppfattning om vad som kan anses etiskt. Således bestäms författarnas förförståelse inom detta område av respektive grundläggande värderingar.

2.3 Val av metod

2.3.1 En iterativ process

Enligt Bryman (2002) är de vanligaste metoderna som används för att komma fram till slutsatser induktion och deduktion. Induktion innebär att forskaren drar generella slutsatser utifrån empiriska fakta. Vid användandet av deduktion formuleras hypoteser utifrån befintliga teorier vilka sedan prövas mot empirin (Bryman 2002). Metoden för denna undersökning kan närmast beskrivas som en alternering av dessa två metoder, abduktion. Alvesson & Sköldberg (2008) beskriver abduktion som ett ständigt pendlande mellan teori och verklighet, att teori och empiri omtolkas i skenet av varandra. Författarna avser att i arbetet utgå från uppsatsens empiri dock utan att begränsa möjligheten att låta teoretiska föreställningar leda empirin. Ett sådant tillvägagångssätt kan benämnas en iterativ process.

I grova drag kan den metod som Alvesson & Sköldberg (2008) beskriver anpassad till denna undersöknings syfte beskrivas i följande stycke. De utvalda respondenterna intervjuas i syfte att undersöka betydelsefulla element av den process som leder fram till att revisorn beslutar att agera på det ena eller andra sättet. På detta moment är den induktiva metoden applicerbar. Med hjälp av den deduktiva metoden samt mot bakgrund av i uppsatsen förekommande teorier kommer författarna slutligen att dra slutsatser gällande revisorsprofessionens yrkesetiska regler utifrån syftet.

2.3.2 Metod för insamling av data

Enligt Bryman (2002) finns det två sätt att gå tillväga för att samla in empiriska data, kvantitativ respektive kvalitativ metod. Den kvantitativa metoden lägger fokus på att mäta olika företeelser. Den kvalitativa metoden lägger istället tonvikten på ord och tolkningen av dessa. I en kvalitativ undersökning strävar forskaren således efter att finna nyanser och skillna-

der. Enligt Rodney Åsberg (2001) finns det inget sådant som kvalitativ eller kvantitativ metod. Han menar att ingen metod kan vara vare sig kvalitativ eller kvantitativ. Istället menar Åsberg att data kan vara kvalitativa respektive kvantitativa i form av ord respektive siffror. Författarna avser att i denna uppsats beskriva hur den enskilda respondenten tolkar verkligheten. Författarna benämner fortsättningsvis denna ansats som en tolkande sådan och lämnar därmed diskussionen ovan därhän.

Det empiriska material som tillsammans med teorin ligger till grund för slutsatserna i denna uppsats baseras på intervjuer med subjektivt utvalda personer. Syftet med dessa intervjuer är att erhålla respondenternas tolkningar av verkligheten. Detta tillvägagångssätt leder till en subjektiv ansats där författarna söker förståelse för ett fenomen. Uppsatsens metod för insamling av empiriska data präglas av stor öppenheten vilket bland annat har inneburit att författarna tagit sig friheten att justera problemformuleringen under studiens gång.

Enligt Bryman (2002) finns det ett antal strategier för att samla empiriska data. I denna undersökning ter det sig lämpligast att samla in det empiriska materialet genom intervjuer. Författarna har valt att genomföra besöksintervjuer i den mån det är möjligt. Detta val görs i syfte att få heltäckande svar av tillräckligt god kvalitet. Ett semistrukturerat upplägg har valts som intervjuform och fokus läggs på intervjupersonernas egna uppfattningar kring temat. Under denna typ av intervju använder sig forskaren av en så kallad intervjuguide med specifika teman som avses beröras under intervjun (Bryman 2002). Författarna har valt denna typ av intervjuform då de anser att en flexibel process som tillåter påverkan av oväntade omständigheter lämpar sig bäst för undersökningen.

Det som undersökts är hur respondenterna upplever den yrkesetiska vägledningen. Det är i sammanhanget viktigt att komma ihåg att en persons uppfattning inte nödvändigtvis överensstämmer med nästa persons uppfattning om samma fenomen. Tilläggas bör också att då den verklighet som undersöks är föränderlig kommer slutsatsen att vara giltig i ett tidsbegränsat perspektiv.

2.4 Tillvägagångssätt

2.4.1 Urval

Vid utformningen av urvalet ville författarna komma i kontakt med respondenter med stor kunskap och erfarenhet inom revision. I syfte att få olika perspektiv på underlaget har fem revisorer representerande fem olika revisionsbyråer valts ut. Metoden för urval kan närmast beskrivas som ett så kallat bekvämlighetsurval vilket innebär att valet av respondenter sker helt subjektivt. Enligt Bryman (2002) är fördelen med bekvämlighetsurval att den i jämförelse med sannolikhetsurval framstår som mindre kostnads- och tidskrävande. Storleken på urvalet påverkas av att författarna under studiens gång har prioriterat kvalitén på intervjuva-

ren framför kvantiteten. Tillskott av empirisk data som kunnat inhämtas från ytterligare en respondent har således värderats mot bakgrund av tidigare insamlad data. Omfattningen av studien har påverkats av den relativt korta undersökningsperioden vilket även har inverkat på antalet respondenter som medverkar i studien.

2.4.2 Datainsamling

De frågor som initialt formulerades i problemformuleringen har tillsammans med inläst teori samt en pilotundersökning med Ulf Gometz (se bilaga 1) legat till grund för utformandet av intervjufrågorna. Inledningsvis genomfördes en så kallad pilotundersökning i syfte att vaska fram intressanta områden inom det valda ämnet. Ulf Gometz är adjungerad professor emeritus vid Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet och har arbetat som auktoriserad revisor mellan åren 1959-1998. Ulf Gometz har med diverse publikationer bidragit med sin syn på revisorer och revision. Utifrån de under pilotintervjun mest intressanta frågorna samt FAR SRS yrkesetiska regler utformades fem stycken etiska dilemman med underliggande frågor som respondenterna har fått svara på. Intervjun bestod även av ett antal mer fristående frågor. Intervjuerna har varit av informell karaktär där respondenternas svar i stor utsträckning lett till vidare resonemang. Detta tillvägagångssätt vid personliga intervjuer är enligt Bryman (2002) ett bra sådant då det ger kunskap om vad respondenten anser vara viktigt och relevant. Respondenternas svar kan betraktas som en beskrivning av personliga erfarenheter och åsikter kring de yrkesetiska reglerna inom den sociala krets som respondenten tillhör. Intervjufrågorna har under datainsamlingens gång måttligt justerats mot bakgrund av de erfarenheter tidigare intervjuer gett.

De fem intervjuer som utgör studiens empiri har samtliga varit besöksintervjuer. Genom att få tillgång till den del av kommunikationen som utgörs av ansiktsuttryck, gester och kroppsspråk anser författarna att det i högre grad kan säkerställas att verklighetsförankrade svar erhålls och används i uppsatsens analys. Samtliga intervjuer har med tillåtelse av respondenterna spelats in för att sedan skrivas ut i sin fullständighet. Denna metod valdes främst i syfte att minska graden av missförstånd genom att möjliggöra för författarna att gå tillbaka i det inspelade materialet för att kontrollera ordagrant vad som sades under intervjun. Dock ligger det en nackdel i att transkriberingen av materialet är oerhört tidskrävande. En annan tänkbar nackdel med inspelningen kan vara att respondenten kan känna sig "hämrad" av själva inspelningen och lägga band på sig själv under intervjun vilket skulle kunna medföra att författarna inte erhållit respondenternas verkliga åsikter. Författarna har genom att vid intervjuförfrågan förtydligat att samtliga respondenter som medverkar i studien kommer att vara anonyma försökt att undvika ovan beskrivna situation.

2.4.3 Sekundärdata

Med sekundärdata menas den data som till skillnad från primärdatan inte insamlats just för denna studie. Sekundärdata utgörs annorlunda uttryckt av den data som legat till grund för teori och metod i denna uppsats. Användandet av sekundärdata erbjuder både för- och nackdelar. Enligt Bryman (2002) är en fördel med användandet av sekundärdata att förfat-

taren får mer tid över till själva analysen då insamlandet av data är en tidskrävande process. Samtidigt konstaterar författarna att det även kan vara tidskrävande att lära känna ett material som någon annan samlat in. Författarna har under arbetet med uppsatsen använt sig av relevant litteratur inom revision samt yrkes- och vardagsetik. Även undersökningar och artiklar som ansetts berika uppsatsens innehåll har använts. Vidare har information inhämtats från webbplatser.

2.5 Kvalitetssäkring

2.5.1 Validitet

Enligt Bryman (2002) beror undersökningens grad av validitet på vad studien avser att undersöka samt hur väl detta framgår av problemformuleringen. Viktigt är också att syftet täcks av de i problemformuleringen uppställda frågorna. Intervjufrågorna har som tidigare nämnts tagits fram på basis av problemformuleringens frågor. Intervjufrågorna samt respondenternas svar har även under arbetets gång kontinuerligt kopplats till syftet för att säkerställa att problemformuleringens samtliga frågor blir besvarade varför författarna anser att studien har hög grad av validitet. Syftet får därmed anses vara uppfyllt.

2.5.2 Reliabilitet

Vid bearbetning och sammanställning av empiriska resultat finns risken för att förväntningar och önskemål om hur resultatet ska se ut påverkar detsamma genom att sådan information som stämmer överens med egna preferenser väljs ut (Bryman 2002). I syfte att stärka studiens reliabilitet har sammanfattningar av de transkriberade intervjuerna delgivits respondenterna. Att i efterhand delge respondenterna de utskrivna intervjuerna innebär att eventuella missförstånd kan justeras vilket ger uppsatsens empiriska data en högre grad av tillförlitlighet. Det är också författarnas uppfattning att respondenternas kunskap och representation från olika revisionsbyråer ger uppsatsens empiri en hög grad av reliabilitet. Det ska dock påpekas att studiens reliabilitet är tidsmässigt begränsad då de yrkesetiska reglerna troligtvis kommer att förändras över tiden och i och med detta även respondenternas åsikter relaterade till dessa.

Under en intervju kan sådant inträffa som påverkar uppsatsens tillförlitlighet och som tidigare nämnts kan inspelning av intervjuer utgöra en risk ifall respondenten upplever inspelningen som störande eller hämmande. Därför kan det i vissa fall vara nödvändigt att endast föra anteckningar under en intervju. Författarna bedömde det dock som viktigt att respondenterna gavs möjlighet att svara fritt och utan avbrott. En annan tänkbar risk vid intervjuer kan vara att respondenten på vissa frågor känner sig pressad att svara enligt etablerade sociala normer vilket skulle ge det empiriska materialet en låg reliabilitet. Vidare kan det diskuteras hur förväntningar angående respondenternas synsätt och reaktioner påverkar

vilka frågor som ställs samt hur svaren tolkas. Författarna har eftersträvat ett objektivt förhållningssätt i syfte att kunna tillskriva studien en hög grad av tillförlitlighet.

2.5.3 Källkritik

Författarna har varit kritiska i sin granskning av samtliga källor. Uppsatsens empiriska data har erhållits från personer med stor kunskap och erfarenhet av revisionsuppdrag. Respondenterna anses vara oberoende av varandra dock kan samtliga respondenter anses ha ett eget intresse i den i uppsatsen undersökta frågeställningen, detta mot bakgrund av respondenternas yrkesmässiga position. Författarna menar att det finns en risk för att respondenterna ger en bild av verkligheten som är präglad av egenintresse såsom att undvika utförliga svar på vissa frågor i syfte att gynna sig själv eller revisorskåren.

Uppsatsens sekundärdata är inhämtad från litteratur inom etik, FAR SRS olika utgåvor, diverse lagtext, vetenskapliga artiklar samt elektroniskt material. Samtliga källor får anses som aktuella vilket kan tänkas vara ett krav för tillförlitlighet.

Som tidigare påpekats är det viktigt att komma ihåg att beskrivningar av verkligheten tolkas via förståelsen (Andersson 1979). För att ge läsaren möjlighet att ta ställning till de gjorda tolkningarnas värde har författarna genomgående i texten strävat efter ett kritiskt förhållningssätt. Detta torde öka trovärdigheten för uppsatsens slutsatser.

3 Teoretisk referensram

Denna del presenterar den teoretiska referensram som ligger till grund för uppsatsen. Avsnittet inleds med en allmän presentation av etik och moral samt Kohlbergs moralutvecklingsteori. Författarna övergår därefter till ämnet etik inom revisorsprofessionen. I kapitlet redogörs vidare för FAR SRS yrkesetiska regler samt analysmodellen.

3.1 Etik och moral

Etik och moral är två närliggande begrepp som ofta används synonymt och som ursprungligen har samma innebörd. Etik härrör från grekiskans ethos och moral kommer av latinets moralis vilka båda betyder sed, sedvänja. Inom nutida studier gör man dock skillnad mellan dessa båda begrepp och det är därför viktigt att man är medveten om dessa olika innebörder. Moral avser människors handlande och uttryckta värderingar. Etik är den teoretiska studien och reflektionen av moralen och dess grunder (Nationalencyklopedin 2008). Förtydligat så talar man således *moralisk* handling och *etisk* teori (Collste 1996).

Moralens uppgift är att vägleda handlandet så att vi kan ta ansvar för vårt sätt att leva. Människor har dock väldigt olika uppfattning om vilket handlande som är moraliskt riktigt. Det finns ingen oberoende bedömningsgrund för vad som är god moral utan detta skiljer sig mellan olika individer, kulturer, religioner etc. Studier som berör dessa skillnader kallas etisk relativism. Vad som är rätt i en kultur behöver således inte vara korrekt enligt en annan. I muslimska länder får män ha flera fruar, i Indien får man inte äta nötkött och i katolska länder är abort förbjudet. På liknande sätt finns det även skillnader inom olika samhällsområden: vårdetik, affärsetik och revisionsetik. (Collste 1996)

Denna uppsats kommer att behandla revisionsetik och för att hålla studien inom rimliga ramar kommer vi härmed lämna diskussionen om skillnader mellan etik och moral. Studien kommer därför konsekvent att hålla sig till begreppet etik.

3.1.1 Pliktetik

Pliktetiken är den vanligaste etiken och av många misstas den som den enda. Den bygger på att det skall finnas regler, principer eller normer som avgör hur man får handla. Att inte bryta mot lagen, tala sanning och att inte stjäla är grundläggande exempel på pliktetik. Företag som har skrivna etiska normer eller koder uttrycker dem oftast i pliktetisk form. De har då formen av en beskrivning av hur man beter sig men med en underliggande uppmaning. Exempel på detta är ”vi uppmuntrar”, ”vi visar” och ”vi eftersträvar” (Koskinen 1999).

Den tyske 1700-tals filosofen Immanuel Kant är en person som har haft stort inflytande på vår tids etiska tankar och teorier. Kant beskriver hur människans handlande styrs av känslor och förnuft. För att handla i enlighet med vad Kant beskriver som ”den moraliska la-

gen” måste människan frigöra sig från sina känslor. Att handla enligt den moraliska lagen innebär att man väljer den väg som följer de moraliska plikterna, man styrs då av god vilja (Collste 1996). Kant säger ”handla alltid så, att du skulle vilja att maximen för din handling skulle kunna upphöjas till allmän lag”. Vilket innebär att man skall handla såsom man vill att varje individ skall handla i en liknande situation (Koskinen 1999). Ett problem med Kants pliktetik är att plikterna kan komma i konflikt med varandra. En av grundprinciperna är att man inte får ljuga, men om man måste ljuga för att rädda en persons liv vad skall man göra då? (Collste 1996).

3.1.2 Konsekvensetik

Normer och regler kan inte skapas till alla situationer. Därför är konsekvensetik ett komplement till pliktetiken. Konsekvensetiken fungerar som så att man försöker räkna ut de möjliga konsekvenser som ens handlingsalternativ skulle kunna få både på kort och på lång sikt. Därefter väljer man det alternativ som lämpar sig bäst, det vill säga det alternativ med de minst onda konsekvenserna. Kriteriet lyder: ”En handling h är rätt om och endast om den bättre än andra till buds stående handlingsalternativ bidrar till x.” Där x kan stå för det man eftersträvar till exempel att skapa värde till aktieägarna (Koskinen 1999).

3.1.3 Sinnelags-, avsikts- och dygdetik

Sinnelags-, avsikts- och dygdetik är ett bra komplement till pliktetiken eftersom den tar hänsyn till hur människor faktiskt fungerar och man tar hänsyn till den konkreta situationen. Det handlar om att man tar hänsyn till avsikten eller tanken bakom handlingen samt även karaktären hos personen som utfört den eller bär ansvaret för den. Det kan antingen röra sig om en person som utför en handling eller någon som försummar att göra något som denne borde ha gjort. Nackdelen kan vara att det ibland är svårt att identifiera den eller de ansvariga vilket medför att ansvaret faller mellan stolarna (Koskinen 1999).

Sinnelags-, avsikts- och dygdetiken är djupt rotade i vårt rättsmedvetande. Inom juridiken talar man om *dolus*, *culpa* och *casus* vilka kommer från latinet och betyder uppsåt, oaktsamhet eller olyckshändelse (Nationalencyklopedin 2008). Synonymt med sinnelags-, avsikts- och dygdetik handlar det om att man tar hänsyn till avsikten eller situationen bakom handlandet. Ett exempel från trafiken skulle kunna vara om man genom en olyckshändelse skulle köra på en person, skulle detta vara väldigt olyckligt men det kan trots allt ske utan att någon bär skuld i det. Om det däremot skedde på grund av att föraren var alkoholpåverkad eller handlade oaktsamt skulle situationen se annorlunda ut eller om föraren faktiskt avsiktligt körde på personen. Utgången är den samma i alla dessa fall men omständigheterna bakom händelsen skiljer sig väsentligt och måste tas hänsyn till.

Dygd- eller sinnelagsetiken går ett steg bakom avsikten, det handlar om att man ser personens karaktär eller sinnelag. Även här kan man dra en parallell till rättsväsendet. Domstolen tar stor hänsyn till om lagöverträdaren är tidigare ostraffad eller en återfallsförbrytare, vilket torde gälla generellt i samhället (Koskinen 1999).

3.2 Kohlbergs moralutvecklingsteori

Lawrence Kohlberg är en amerikansk moralpsykolog vars studier har haft stor betydelse för forskningen kring moralutveckling. Genom en serie empiriska undersökningar på barn och vuxna i alla åldrar identifierade Kohlberg en modell över människans moralutveckling. Studien baserades på intervjuer där respondenterna fick resonera kring ett antal etiska dilemman och argumentera för vad som var rätt och fel samt varför (Brytting 2005). Utifrån studien utformade han sedan en teori över moralutvecklingen som ett skede i sex stadier, från det lilla barnets självcentrering till det högsta stadiet där rätt handlande innebär att följa universella etiska principer (Collste 1996). De sex stadierna är uppdelade på tre nivåer med två stadier under varje nivå.

Premoraliska nivå	Stadium 1	Lydnads- och strafforientering
	Stadium 2	Naiv egoistisk orientering
Konventionella nivå	Stadium 3	Anpassning
	Stadium 4	Lag och ordning
Principiella nivå	Stadium 5	Ömsesidig social orientering
	Stadium 6	Universell etisk orientering

På den första nivån kallad den *premoralska nivån* är handlingarna egocentriska och individen saknar en uppfattning om vad som är rätt och fel. På första stadiet lär sig individen att handla rätt genom att bli bestraffad för dåliga handlingar. Det andra stadiet är snarlikt men det handlar istället om att individen blir belönad för goda handlingar. Genom att pröva sig fram och söka belöningar får individen en uppfattning om vad gott uppförande kräver (Brytting 2005).

På den *konventionella nivån* krävs det mer än att kunna urskilja om enstaka handlingar är rätt eller fel. Skillnaden mellan denna nivå och den premoraliska nivån är att individen nu tar hänsyn till andra än sig själv. Individen lär sig att spela socialt accepterade roller och förstå samhällets normer. Kohlberg kallar detta stadiet ”duktig pojke/snäll flicka”, och det handlar om att individen skall anpassas till samhället. I nästa stadium får individen lära sig lagar och regler samt vad som krävs av en god samhällsmedborgare. Enligt Brytting (2005) når de flesta vuxna detta stadium men få utvecklas vidare.

De individer som tar sig förbi den konventionella nivån når den *principiella nivån*. Dessa personer styrs av mer än lagar, normer och andras förväntningar. Först på denna nivå uppnår individen en balans mellan egna och andras behov. Individen har här utvecklat en egen åsikt och egna principer. En handling på den här nivån sker för att individen själv inser att det är riktigt, inte för att undvika bestraffning eller för att få belöningar. Man förstår etiken i form av principer och människors rättigheter. På det sjätte och sista stadiet använder individen sitt eget rationella förnuft för att motivera sitt handlande. Individen styrs av den egna

övertygelsen inte av andras påverkan. Kohlberg nämner Jesus och Martin Luther King som exempel på personer som nått denna nivå (Brytting 2005).

3.2.1 Kritik mot Kohlbergs moralutvecklingsteori

Den nutida amerikanska feministiska psykologen Carol Gilligan har blivit uppmärksammasad för sin forskning kring feministisk etik och kanske främst för sin kritik mot Kohlbergs teori. Mycket forskning i etisk teori är formulerad av män och bygger på mäns erfarenheter och syn på etik (Collste 1996). Gilligan menar att det är skillnad på hur kvinnor och män bearbetar etiska dilemman. Kohlbergs moralutvecklingsteori är i huvudsak baserad på intervjuer med pojkar och män vilket Gilligan kritiserar (Brytting 2005).

Denna uppsats har inte till syfte att undersöka skillnader mellan kvinnors och mäns förmåga att bearbeta etiska dilemman och avser därför inte att fördjupa sig i Gilligans teori. Författarna anser dock att detta är viktig kritik som läsaren bör vara medveten om.

3.3 Etik inom revisorsprofessionen

De flesta yrken med självaktning har idag sin egen yrkesetiska kod. Det gäller till exempel läkare, sjuksköterskor, journalister, psykologer etc. En yrkesetisk kod fungerar som en slags varudeklaration inför allmänheten att man arbetar enligt utarbetade principer för allmänhetens bästa (Collste 1996). Även revisorer har yrkesetiska regler och koder man arbetar efter. En revisor har som uppgift att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning (FAR SRS 2006). Revisorn är en viktig länk i kommunikationen mellan företagen och dess intressenter eftersom de granskar och kvalitetssäkrar den finansiella informationen som företaget förmedlar till sina intressenter. Revisorn förser på så vis de inblandade parterna med goda beslutsunderlag (Öhman 2005, sid. 61-79).

3.4 Faktorer som påverkar revisorers etiska resonemang

Eynon, Hill & Stevens (1997) utförde en studie där de undersökte förmågan till etiskt resonemang hos 121 stycken auktoriserade revisorer på mindre revisionsbyråer i USA. Resultatet från deras studier har sedan jämförts med tidigare forskning utförd på revisorer på de sex största byråerna i USA. Utifrån sin studie kunde Eynon et al identifiera olika faktorer som påverkar etiskt resonemang hos revisorer. Dessa faktorer är ålder, kön, politiska åsikter, etisk utbildning och storleken på byrån.

3.4.1 Kön, ålder och politiska åsikter

Eynon et al kunde utifrån sina resultat se att ålder, kön och politiska åsikter kan påverka revisorers etiska resonemang. Överraskande nog visade det sig att högre ålder har en negativ inverkan på förmågan till etiskt resonemang. Studier på andra yrkesgrupper har visat att ålder och erfarenhet har haft positiv påverkan på förmågan till etiskt resonemang. Kön visa-

de sig också vara en faktor som var av stor betydelse. Kvinnliga revisorer visade sig ha en bättre förmåga till etiskt resonemang än sina manliga kollegor. Vilket även har påvisats av Carol Gilligan (Brytting, 2005). När det gäller politiska åsikter har det visat sig att liberala personer visar högre etiskt beteende än konservativa. Resultaten som Eynon et al har fått fram är representativt för revisorer och paralleller bör inte göras till andra yrkesgrupper.

3.4.2 Storleken på revisionsbyrån

Studien visade att revisorerna på de små byråerna hade sämre förmåga till etiskt resonemang än revisorerna på de större byråerna. Eynon et al (1997) tror att detta kan bero på att revisorerna på de små byråerna inte har samma organisatoriska stöd. På en större byrå har man fler kollegor att rådfråga och diskutera dilemman med. På en mindre byrå får man sätta sin tilltro till regler och etiska koder.

3.4.3 Etikutbildning

Eynon et al (1997) undersökte också om det fanns ett samband med etikutbildning på universitetet och revisorers förmåga till etiskt resonemang på lång sikt. Det visade sig att de revisorer som läst etik på universitetet var mer etiskt medvetna än andra revisorer. Eynon et al framhåller dock att de studenter som väljer att läsa etik på universitet redan har ett intresse av etik och därav har de lättare att ta till sig information. I studien framkom även att de personer som hade en negativ inställning till etik och etisk utbildning var de personer som var i störst behov av etikutbildning. Baserat på upptäckterna av studien anser Eynon et al att etikutbildning inte bara borde göras tillgänglig på universitet utan även att den borde göras till en obligatorisk del i undervisningen för alla ekonomistudenter. Utbildningen bör då göras med en praktisk förankring så att eleverna skall kunna tillämpa sina kunskaper senare i yrkeslivet.

3.5 Vad styr revisionen?

Revisionen har ett flertal intressenter bland vilka kan nämnas ägare, kreditgivare, styrelse och VD, kunder, anställda, stat och kommun. En revisors uppdrag styrs därför av ett stort antal lagar och andra bestämmelser. Opartiskhet och självständighet samt tystnadsplikt är grundkrav för att omvärlden skall känna förtroende för revisorn. Dessa krav regleras i ABL, revisorslagen, revisorsförordningen och i särskilda föreskrifter från Revisorsnämnden. Andra regler som styr revisionen är bland andra EG: s bolagsrättsliga direktiv och rekommendationer, ÅRL och BFL samt RS och FAR SRS rekommendationer och uttalanden. (FAR SRS 2006)

Revisionen ska enligt ABL utföras enligt god revisionsssed. Inom ramarna för god revisionsssed är det revisorsorganisationerna och Revisorsnämndens uppgift att genom rekommendationer och yttranden lämna närmare vägledning kring vad som är att anse som god revisionsssed. Ytterst är det dock domstolens uppgift att i varje enskilt fall avgöra vad som är god revisionsssed. (FAR SRS 2006) Enkelt uttryckt handlar god revisionsssed om hur revi-

sionen ska utföras. Enligt FAR SRS (2006) handlar det om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme.

Enligt Revisorslagen 19 § (2001:883) skall revisorn även iaktta god revisorssed. God revisorssed kommer till uttryck i yrkesetiska regelverk och praxis och utvecklas i takt med samhälleliga förändringar samt nationella och internationella förändringar i branschen. (FAR SRS vol. 2, 2008).

Enligt FAR SRS stadgar skall styrelsen utfärda yrkesetiska regler som syftar till att vara vägledande i frågor som rör god yrkessed (FAR SRS vol. 2, 2008). De yrkesetiska reglerna består av nio punkter som i huvudsak har delats in i tre kapitel. Dessa rör integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet (när man talar om revisorns oberoende är det dessa fyra begrepp som avses), tystnadsplikt och upplysningsplikt samt kompetens och yrkesutövning. Enligt FAR SRS (Vol. 2, 2008) gör dessa regler inte anspråk på att vara uttömmande vilket innebär att reglerna inte ger svar på alla frågor som kan uppkomma i medlemmarnas verksamhet. Nedan följer en översikt över de ovan nämnda kapitlen.

3.6 FAR SRS yrkesetiska regler

För att upprätthålla revisorskårens professionalism och goda yrkessed har FAR SRS satt upp yrkesetiska regler som revisorer skall rätta sig efter. Dessa är den primära källan för att vägleda revisorer i etiska dilemman. FAR SRS yrkesetiska reglering brukar delas upp i tre områden vilka redogörs för nedan (FAR SRS vol. 2, 2008).

3.6.1 Integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet

Enligt FAR SRS (Vol. 2, 2008) är det ett allmänt intresse för näringsliv och samhälle att det finns en kår av opartiska och självständiga revisorer. Dessa har till uppgift att granska ekonomisk information i syfte att antingen bekräfta att denna uppfyller de krav som följer av lagstiftning och andra regelverk samt god redovisningssed eller påtala avvikelser från gällande normer. Revisorns uppträdande och handlande skall präglas av gott omdöme och integritet. Med integritet menas hederlighet och sanningsenlighet. (FAR SRS Vol. 2, 2008)

Principen om objektivitet betonar att revisorn skall stå fri från intressen som kan komma i konflikt med kundens intressen. Vidare ska revisorn utföra sina uppdrag med självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Kravet på opartiskhet och självständighet innebär att revisorn inte får låta sitt professionella omdöme påverkas av ovidkommande omständigheter (FAR SRS Vol. 2, 2008). Revisorn skall även undvika ”att förknippas med sådana omständigheter som kan ge utomstående med kunskap om alla relevanta omständigheter anledning till befogat tvivel på revisorns förmåga och vilja att lämna bestyrkanden utan hänsyn till andra intressen än de som följer av uppdraget” (FAR SRS vol. 2, 2008, sid. 237).

Yrkesutövningen skall vidare bedrivas i ordnade former och sunda ekonomiska förhållanden skall eftersträvas. Bland annat innefattar detta att skapa rutiner för samråd inom revisionsgruppen i frågor som rör opartiskhet och självständighet. (FAR SRS vol. 2, 2008) Enligt FAR SRS vol.2 (2008) kan det för ett litet revisionsföretag vara lämpligt att ta ställning till opartiskheten och självständigheten från fall till fall för att sedan besluta om åtgärder för att begränsa de hot som finns. För ett stort revisionsföretag är det dock nödvändigt att införa rutiner för att upptäcka hot mot revisorns oberoende.

Kapitlet innehåller även bestämmelser angående kvalitetskontroller och arvodesdebitering. Gällande arvodesdebitering gäller bland annat att revisorn inte får komma överens med klienten om ett arvode baserat på kundens ekonomiska utfall. (FAR SRS vol.2, 2008)

3.6.2 Tystnadsplikt och upplysningsplikt

Tystnadsplikten är lagstadgad i Revisorslagen och är enligt FAR SRS vol. 2 (2008) en förutsättning för att klienten skall känna förtroende för revisorn. Tystnadsplikten gäller även efter avslutat uppdrag och innebär att revisorn inte för utomstående får yppa sakförhållanden eller uppgifter som han fått vetskap om i sin yrkesutövning. Detta gäller i de fall då revisorn inte har upplysningsplikt enligt författning eller professionell skyldighet eller rätt yttra sig. Revisorn får inte heller utnyttja information till egen eller annans fördel eller nackdel. Revisorn har dock lagstadgad rätt att lämna information gällande upplysningar som han anser att aktieägarna bör känna till i revisionsberättelsen. Revisorn skall dock noga överväga om det finns anledning att utnyttja denna rätt. Revisorn ska verka för att revisionskunden iakttar gällande regler i sin löpande förvaltning och skall i syfte att korrigera eventuella brister påtala dessa för berörda personer inom företaget, såsom ekonomiansvarig eller VD. (FAR SRS vol. 2, 2008)

3.6.3 Kompetens och yrkesutövning

Kapitlet behandlar vikten av riktigheten i den granskade ekonomiska informationen. Enligt FAR SRS vol. 2 (2008) uppnås hög kompetens genom en kvalificerad grundutbildning och fortlöpande vidareutbildning samt genom en bred och gedigen erfarenhet av arbete i uppdrag. Vidare skall revisorn genomföra sina uppdrag med omsorg vilket bland annat innefattar att inte åta sig uppdrag där man inte kan erbjuda den kompetens som uppdraget kräver. För att säkerställa en kontinuerligt hög kvalitet på utfört arbete samt en långsiktig tilltro till såväl revisorns integritet och objektivitet i allmänhet som hans opartiskhet och självständighet i revisionsverksamheten krävs enligt FAR SRS vol. 2 (2008) en genomtänkt riskhantering för alla de tjänster som tillhandahålls samt för företagets verksamhet i stort.

I kapitlet finns även regler kring förhållandet till kollegor samt publicitet och marknadsföring. Revisorn skall enligt dessa verka för goda relationer inom professionen och får inte misskreditera yrket genom att exempelvis klandra andra. All marknadsföring kring den egna personen och verksamheten skall enligt FAR SRS vara saklig. (FAR SRS vol. 2, 2008)

3.7 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden är en statlig myndighet för revisorsfrågor. Revisorsnämndens två övergripande huvuduppgifter är att tillgodose näringslivets behov av kvalificerade revisorer samt att utöva tillsyn över dessa revisorer (Revisorsnämnden, 2008). Revisorsnämndens uppgifter specificeras i Revisorslagen (2001:883) 3 §: ”Revisorsnämnden skall (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 god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.” Jämfört med revisorsorganisationerna får Revisorsnämnden härigenom ett tolkningsföreträde gällande innehållet i god revisorsmed och god revisorsmed (FAR SRS 2006).

Revisorsnämnden genomför löpande kvalitetskontroller av revisorer som inte är medlemmar i FAR SRS samt övervakar de kontroller som FAR SRS utövar på sina medlemmar. Revisorsnämnden gör också stickprovskontroller då ett antal revisorer och revisionsbolag väljs ut för en fördjupad kvalitetskontroll. Får man in en anmälan om en revisor eller ett revisionsbolag eller om man skulle se ett behov att initiera ett disciplinärende är det revisorsnämndens uppgift att granska detta samt att sätta in lämplig åtgärd. Exempel på disciplinära åtgärder kan vara erinran, varning, eller upphävande av auktorisation. Revisorn eller revisionsbyrån kan också åläggas att betala en straffavgift till staten (FAR SRS vol. 2, 2008). Enligt FAR SRS (2006) fyller Revisorsnämndens tillsyn en viktig funktion i att säkerställa att revisionsverksamheten är av hög kvalitet samt uppfyller högt ställda etiska krav.

3.8 FAR SRS Analysmodell

Av 21 § i Revisorslagen (2001:883) följer att revisorn inför varje revisionsuppdrag skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om så är fallet ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Om revisorn kan visa att det föreligger särskilda omständigheter eller att han har vidtagit åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet behöver han dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn ska väga in alla för tredje man kända och okända omständigheter. Dessa prövas sedan hypotetiskt mot hur en kunnig och omdömesgill person, med insikt om alla relevanta omständigheter, skulle bedöma revisorns förmåga och vilja att utföra uppdraget på ett opartiskt och självständigt sätt. (FAR SRS vol. 2, 2008)

Enligt analysmodellen delas hot som finns mot revisorns opartiskhet och självständighet in i sex huvudkategorier, vilka följer nedan.

Egenintresse: Revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i revisionskundens verksamhet.

Självgranskning: Revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete, exempelvis ett råd som han tidigare lämnat klienten.

Partställning: Revisorn har tagit ställning för eller emot klienten i exempelvis en förhandling och är därför att anse som kopplad till klienten.

Vänskap: Revisorn har nära personliga relationer till klienten eller till någon person i klientens ledning.

Skrämsel: Revisorn utsätts för hot eller annan påtryckning menad att ge obehag.

Övrigt: Det föreligger något annat förhållande än de ovan som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. (FAR SRS vol. 2, 2008)

Revisorn behöver inte avböja eller avsäga sig uppdraget för självgranskningshot som gäller revisionsnära rådgivning. Med revisionsnära rådgivning menas råd om hur klienten ska rätta till fel som påträffats vid revisionen. Enligt FAR SRS (2006) får det ändå anses följa av god sed att revisorn trots detta prövar vad självgranskningshotet kan innebära.

4 Empiri

I detta avsnitt presenteras det insamlade empiriska materialet. Respondenternas svar presenteras sammantaget under frågerubriker i syfte att förenkla för läsaren. Respondenterna och respektive revisionsbyråer behandlas i uppsatsen som anonyma. Det finns bland respondenterna både manlig och kvinnlig representation dock har författarna valt att i texten benämna samtliga respondenter som manliga. De frågor som återges i detta avsnitt är inte identiska med intervjufrågorna.

4.1 Uppsatsens respondenter

Respondent A

Respondent A är revisor på en av de större revisionsbyråerna i Sverige där A arbetar främst med stora internationella bolag. A har arbetat som revisor sedan 1979 och är auktoriserad revisor sedan 1983.

Respondent B

Respondent B arbetar liksom A på en av de större revisionsbyråerna i Sverige men till skillnad från A arbetar respondent B främst med ägarledda bolag. B har arbetat som revisor i elva år och är kvalificerad revisor sedan 2002. Respondent B arbetar även med byråns egna interna kvalitetskontroller.

Respondent C

Respondent C arbetar med större ägarledda företag på en mellanstor revisionsbyrå. C har arbetat som revisor i drygt åtta år och är sedan tre år tillbaka kvalificerad revisor. Respondent C arbetar även med företagsvärderingar.

Respondent D

Respondent D arbetar som revisor på en mindre revisionsbyrå där D är delägare. D arbetar främst med mindre och medelstora ägarledda företag. D har arbetat som revisor sedan 1989 och är auktoriserad revisor sedan 1996.

Respondent E

Respondent E arbetar på en mindre revisionsbyrå och arbetar där främst med ägarledda företag. E har arbetat som revisor sedan 1973 varav de senaste fjorton åren på den mindre byrån. E är auktoriserad revisor sedan 1979.

4.2 Insamlad data

Dilemma 1:

Din klient har upprättat redovisningen helt inom lagens ramar. Dock finns det en annan lösning som bättre återspeglar företagets verksamhet. Hur resonerar du?

Samtliga respondenter har svarat att de informerar klienten om att det finns en alternativ lösning men att de inte kräver någon ändring. Enligt respondent C kan revisorn inte kräva en ändring så länge klienten följt lagen. C menar vidare att revisorn skriver på att årsredovisningen i all väsentlighet är riktig, inte att den är exakt. Enligt respondent D har klienten själv ansvar för årsredovisningen och de bestämmer därmed själva hur den skall utformas. Respondent E försöker få kunden att förstå att intressenterna ska kunna använda årsredovisningen och menar att han på så vis lirkar kunden i den riktning han anser riktig. E tillägger att har man som revisor kundens förtroende så brukar man få som man vill. Enligt respondent B är en av revisorns viktigaste uppgifter i ägarledda företag, där man enligt B ofta är ganska begränsad i sin kunskap kring redovisning, att upplysa om alternativa lösningar och förändringar.

Vem ser du som din uppdragsgivare?

Revisorns uppdragsgivare är enligt samtliga respondenter aktieägarna då det är dessa som väljer revisorn på bolagsstämman. Respondent C säger att även tredje part är viktig att ha i åtanke med tredje part menar C banker, leverantörer, kunder och personal. Respondent D säger att i de fall som uppdragsgivaren sammanfaller med den som D reviderar, vilket enligt D ofta är fallet då klienten är ett ägarlett företag, tänker D mer på övriga intressenter såsom banker och leverantörer när D skriver revisionsberättelsen. D tillägger att i sådana fall har aktieägarna redan tillgång till all information. Enligt respondent E är det viktigt att revisorn även försöker att tänka på samhället i stort.

Dilemma 2:

Du befinner dig i en situation att du nu måste granska något som du tidigare rådgivit om. Hur resonerar du?

Respondent A säger att man som revisor helst skall avhålla sig från rådgivning och berättar vidare att han tycker att gränsen för vad man får och inte får rådgiva kring ibland kan vara otydlig vilket kan medföra att man ibland inte är medveten om att man trampar över. Respondent C tror att man ibland flyttar lite på gränsen men att man förmodligen blir mer aktsam när rådgivningen gäller stora belopp. Respondent D resonerar kring vad som är revisionsnära rådgivning kontra vad som räknas som mer fristående rådgivning. Om ett bolag

som ska upprätta en kassaflödesanalys kommer till D med ett förslag på en sådan som D anser är så pass felaktig att D vid revisionen skulle behöva göra omfattande rättelser menar D att man kan fråga sig om D inte i själva verket då upprättat kassaflödesanalysen. Det skulle i så fall innebära att D granskade den kassaflödesanalys som han själv upprättat. I sådana situationer menar D att det kan vara svårt att avgöra vad som är revisionsnära och till- lika tillåten rådgivning och vad som är otillåten rådgivning enligt analysmodellen.

Respondent B berättar att som revisor i ett ägarlett företag vill B kunna hjälpa till med frågor på plats hos klienten. Många frågor uppstår enligt B ute på fältet och det vore enligt B konstigt om man inte skulle kunna svara på dem på plats. B menar att dokumentationen många gånger då B svarar direkt på klientens frågor kommer i kläm och att vissa händelser som enligt analysmodellen ska tas med i densamma då inte kommer med. Vidare säger B att man som revisor i större bolag kanske måste låta klientens fråga gå via analysmodellen innan man kan vara säker på att man kan svara på den. B menar att det i mindre bolag oftast inte rör sig om lika komplicerade frågor och att B då inte vill lägga tid på att sätta in frågan i analysmodellen.

Dilemma 3:

Du har i din granskning upptäckt ett relativt litet fel som klienten gjort. Påpekar du detta för klienten eller låter du det passera?

Respondent A, C och E påpekar samtliga detta för klienten men kräver ingen ändring. Respondent E tillägger att han fokuserar på att få felet rättade till nästa års revision. Respondent D svarar att han om han upptäcker ett litet fel som indikerar att klienten har brister i sina rutiner så påpekar han detta. Gäller upptäckten andra mindre fel så låter han detta passera. Enligt respondent B beror det på vilken typ av klient som B arbetar med och huruvida klienten förväntar sig att B berättar om felet eller inte.

Skulle vissa situationer vara lättare att hantera om det fanns tydligare regler alternativt lagstiftning på området?

Respondenterna är av delvis skilda uppfattningar i denna fråga dock är samtliga överens om att det inte går att i detalj reglera revisionen. Respondent C säger att man i ett försök att genomföra en heltäckande lagstiftning skulle få en väldigt lång lista men att verkligheten ändå skulle hamna utanför. Vidare säger C att det i slutändan alltid är revisorn själv som fattar beslutet och att det i grund och botten handlar om revisorns egna sunda förnuft. Respondent B svarar att många av de yrkesetiska reglerna, till exempel gällande revisorns oberoende, handlar om sunt förnuft vilket enligt B inte kan komma ifrån. B tillägger också att många av de på senare år tillagda reglerna inte är annat än just sunt förnuft och att de på så vis redan tillämpades vid tillkomsten. Respondent E anser att den självreglering som

präglar revisionsbranschen fungerar bra och tillägger att detta är en mer accepterad form av reglering då det enligt E ofta finns en vilja att komma runt lagstiftning.

Respondent A säger att han vid komplexare frågor nästan alltid vänder sig till en erfaren kollega för att få en allsidig belysning på problemet. A tillägger att han skulle uppskatta ett mer praktiskt orienterat synsätt i olika regelsystem och att man i dess bilagor har praktiska exempel i större utsträckning än i dagsläget. A menar att när man ska tillämpa en regel så får man själv levandegöra den vilket enligt A inte alltid är enkelt.

Respondent D tycker att analysmodellen i jämförelse med att ha en förbudskatalog, där enligt D allt som inte är förbjudet är tillåtet, är ganska bra. D ställer sig tveksam till huruvida analysmodellen är tillräckligt täckande och anser att man bör ställa sig frågan om det eventuellt ska läggas till någon fråga i modellen. Vidare skulle D vilja se utökad vägledning kring analysmodellens motåtgärder. D tror att man ibland pekar på att man satt in en motåtgärd trots att den egentligen inte är tillräcklig eller i vissa fall ens verksam. D skulle vilja se bättre uppföljande av revisorsnämnden i sådana tolkningsfrågor.

Dilemma 4:

Du har reviderat samma klient i flera år och därmed lärt känna klienten väl. Hur resonerar du kring denna situation?

Respondent A svarar att de klienter han arbetar med är väldigt måna om att upprätthålla professionalismen och att han därför aldrig sett en god relation till en klient som något problem. Respondent D svarar att en sådan situation kan utgöra ett vänskapshot enligt analysmodellen och att man i en sådan situation till exempel kan fråga en kollega på byrån vad denne tycker om de slutsatser man kommit fram till för att på så vis kunna säkerställa att det blir en oberoende revision. D påpekar att han inte tror att det skulle vara till nytta för kunden om man skulle bli tvungen att avsäga sig de uppdrag man haft ett visst antal år. Respondent B, C och E tycker att ovanstående situation är en bra sådan och ser inga nackdelar med den. Enligt respondent C och E innebär en god relation att man känner till klientens verksamhet väl samt är medveten om klientens styrkor och svagheter. Respondent C tillägger att det kan vara enklare att ta en svår diskussion med klienten om C och klienten känner varandra. Respondent B framhåller att eftersom han arbetar med ägarledda företag så är relationen till klienten väldigt viktig. Vidare säger B att det främst är relationen till revisorn som avgör klientens val av revisor.

Hur anser du att revisorns oberoende bäst kan säkerställas?

Respondent A framhåller rotation på de stora uppdragen samt att inte ge för mycket rådgivning som viktiga delar. Respondent E svarar att de på byrån använder analysmodellens olika steg i syfte att säkerställa oberoendet. Enligt respondent D kan man aldrig garantera

att alla revisorer är rättskaffens och därför krävs det ett regelsystem som tillåter att man prövar revisorns agerande. D kommer här in på den egna interna kvalitetskontroll som sker på större revisionsbyråer, där Revisorsnämnden enbart kontrollerar systemet. D menar att det finns en risk för att kollegialiteten väger tyngre än regelsystemet och tycker därför att revisorsnämnden borde göra stickprov på revisorer på alla byråer. Respondent B tror att vissa har svårare än andra när det gäller oberoendets säkerställande. Till exempel tror B att vissa personer skulle ha svårare för att skriva en oren revisionsberättelse om de samtidigt hade en bra relation till klienten. Respondenten kommer liksom D in på kvalitetskontroller och säger att har man inte kommit fram till rätt slutsatser i sin revision så blir man, vid en granskning, underkänd. På så vis finns det, enligt B, ett system för att komma åt de personer som kanske faller för trycket. Respondent B tycker att systemet med kvalitetskontroller fungerar bra.

Dilemma 5:

En gammal bekant ber dig om hjälp med att revidera dennes bolag. Hur agerar du?

Respondenterna A, B och C tackar samtliga nej till uppdraget. Respondent A förtydligar att han har som princip att aldrig revidera ett bolag om han känner att han inte kan vara hård och rak i sin roll som revisor. Respondent A tillägger att han gärna hjälper sin bekant med goda råd samt att hitta någon lämplig revisor utanför byrån. Respondent B skulle i samma situation ge uppdraget till någon kollega på byrån. Respondent C menar att det lätt kan uppstå problem i en sådan situation, speciellt då det rör sig om pengar och ger därför uppdraget till en kollega inom byrån. Enligt respondent D behöver ovanstående situation inte utesluta att D kan revidera bolaget. Dock krävs det enligt D att han får hjälp av en kollega som kan bedöma om de ställningstaganden D gjort i sin revision är rimliga. D tycker att det är svårt att veta teoretiskt när gränsen passeras och tillägger att han har någon form av yttlig kännedom om alla sina kunder. Respondent E svarar att han kan hjälpa sin bekant med revisionen av dennes bolag men poängterar att han kommer att vara rak. E säger att eftersom han endast tar emot seriösa kunder blir kommunikationen inget problem. E kommer här in på hur han som revisor får de bästa klienterna. Enligt E sker detta genom att han blir rekommenderad av tidigare eller befintliga kunder och bekanta.

Hur skapar man bäst en fungerande praktik för främjandet av etiskt handlande?

Enligt respondent A är det viktigt att byrån visar upp både goda och dåliga föredömen. A menar att har man upptäckt en oegentlighet så ska man tala om detta och ta ställning emot sådant beteende för att visa att det inte är acceptabelt. Likväl ska man enligt A främja ett bra uppförande. A tycker också att det är viktigt att det finns en öppenhet, att man som erfaren revisor är generös med sin tid så att medarbetare vågar ställa frågor. Då man enligt A inte kan läsa sig till allt är det mycket viktigt att det finns en dialog. Respondent B svarar att

analysmodellen bidrar till att skapa en god praktik då den bland annat innehåller strikta regler för hur antagandet av nya klienter skall gå till. Detta menar B sätter ribban högt med en gång genom att B vid en korrekt bedömning enligt analysmodellen slipper många etiska dilemman. B poängterar att det också är viktigt att man diskuterar svåra frågor internt, har fortlöpande utbildning samt fungerande kvalitetskontroller. Vidare framhåller B att byråns egna etiska kod formar hur man hanterar olika typer av frågor som en del av företagskulturen. Enligt respondent C ligger mycket av ansvaret på revisionsbyråerna och framförallt på avdelningschefer och andra auktoritära personer inom organisationen då man enligt C formas efter arbetsmiljön. C poängterar också att det handlar om hur man är som människa och om sunt förnuft. Respondent E tycker att det är viktigt att ha en platt organisation med korta kommunikationsvägar. E tycker att en viktig del i detta är att revisorn arbetar tillsammans med revisorsassistenten. E tillägger att de på byrån även försöker undvika den risk som är förknippad med uppdrag från taxibolag, frisörer och restauranger.

Tycker du att du på din arbetsplats har de verktyg som krävs för att utveckla en god bedömningsförmåga?

Respondenterna A, B, C och E har samtliga svarat ja på ovanstående fråga. (Respondent D har inte fått denna fråga.) Samtliga har också tillagt att det ”verktyg” de mest frekvent använder och har mest nytta av i bedömningsfrågor är möjligheten att rådfråga mer erfarna kollegor. Respondent C säger att det till exempel i FAR SRS olika utgåvor finns många exempel men att dessa sällan stämmer överens med verkligheten och att C då behöver en kollega att rådgöra med. Respondent B svarar på ett liknande sätt att det oftast inte är i böckerna som B hittar svar utan att dessa växer fram då B bollar lösningar på problem med en erfaren kollega.

Tror du att kontinuerlig etikutbildning skulle kunna underlätta ditt yrkesutövande?

På ovanstående fråga har respondent B och E svarat att den utbildning som finns i dagsläget är tillräcklig. Respondenterna A, C och D har svarat att ytterligare eller annorlunda uppbyggd utbildning kring etik skulle vara önskvärt. Respondent B anser att eftersom etiken utgör själva fundamentet i yrkesrollen så följer den med om man är en seriös revisor. B tillägger att han tror att det oavsett utbildning kan vara svårt att hantera tuffa frågeställningar och uttalanden i revisionsberättelsen. B menar att det är svårt att bortse från den enskilda individen. Vidare säger B att den etikutbildning som i dagsläget är integrerad i övrig utbildning är tillräcklig vilket även respondent E anser. Es fortsatta svar liknar respondent Bs då E säger att vissa personer är mer riskbenägna än andra och att vissa personer likväl funderar mer över etik än andra. Respondent D tycker att det skulle vara bra om man såg över utbudet av etisk utbildning och föreslår att FAR skulle kunna erbjuda exempelvis seminariedagar i etik med utgångspunkt både i FAR SRS yrkesetiska regler och internationella regler inom etik. Respondent C tror att förebyggande diskussioner kring etik och etiskt handlande skulle kunna utveckla revisorns förmåga till etiskt handlande och på så vis hjälpa revi-

sorn att göra rätt. Enligt respondent A skulle en mer praktiskt inriktad etikutbildning kunna underlätta för revisorn i olika situationer. A tycker att en sådan utbildning ska bygga på praktiska exempel som gör problemen synliga och levande. A menar att det annars kan vara svårt att ta till sig informationen för att senare kunna dra nytta av den i verkligheten.

Vad anser du vara det mest förekommande incitamentet att inte agera enligt FAR SRS yrkesetiska regler?

Respondent B tror att i de fall då det i efterhand kunnat konstateras att revisorn inte kommit fram till en korrekt slutsats i sin revision kan detta bero på att det funnits brister i dokumentationen eller att revisorn inte närvarat vid inventeringen. Det kan även bero på att revisorn inte gjort en korrekt uppdelning av arbetsuppgifter och därför hamnar i analysmodellens självgranskningshot. Andra orsaker kan vara att revisorn har för många uppdrag och är tidspressad vilket enligt B kan leda till att fel och brister inte upptäcks. Respondent E tror att den vanligaste anledningen till att revisorn kommer fram till fel slutsats beror på att revisorn gjort en bedömningsmiss, det vill säga att revisorn funderat kring problemet ifråga och därefter gjort en felaktig bedömning. E tror att bedömningsmissar kan uppstå om revisorn är en riskbenägen person eller om revisorn låter sin bedömning påverkas av relationen till klienten. I sistnämnda fall menar E att revisorn tror att han känner till klientens styrkor och svagheter tillräckligt väl och gör bedömningen utefter det. Respondent A påpekar att alla kan göra felbedömningar och att det är viktigt att inte vara efterklok i sin bedömning av andra. A anser att det ofta är ren obetänksamhet som ligger bakom felbedömningar och att det är få som medvetet handlar oetiskt.

5 Analys

I denna del analyseras uppsatsens empiriska data med hjälp av vald teori. Analysen presenteras utifrån tre teman som identifierats som synnerligen viktiga i det empiriska materialet. Kapitlet inleds med yrkesetik i praktiken, följt av revisorernas förmåga till etiskt resonemang samt eventuella brister i den yrkesetiska regleringen.

5.1 Yrkesetik i praktiken

I det inledande arbetet med uppsatsen ställde sig författarna frågan hur revisorerna själva ser på den yrkesetiska reglering som finns inom revisorsprofessionen. Som en följd av diverse redovisningsskandaler har regel- och normverket för revisorer utökats markant i syfte att reparera allmänhetens skadade förtroende för både revisorskåren och företagsledare samt för att förhindra ytterligare skandaler. De yrkesetiska reglerna syftar till att vara vägledande och är enligt FAR SRS vol. 2 (2008) den primära källan för detta ändamål. Författarna ställer sig frågan hur revisorerna resonerar i praktiken, det vill säga i vilka situationer och hur revisorerna använder de yrkesetiska reglerna i sitt arbete.

Enligt § 3 ÅRL (1995:1554) uppges att årsredovisningen skall följa rättvisande bild. Vidare gäller att not om orsak ska lämnas i de fall det kan anses att man tar avsteg från rättvisande bild. I den yrkesetiska regeln om god yrkessed står det att revisorn skall påtala om årsredovisningen innehåller avvikelser från gällande normer (FAR SRS vol. 2, 2008), dock finns det ingen vägledning kring hur revisorn skall gå till väga i de fall då klienten ändå hållit sig inom lagens ramar. Intervjuszvaren visar att i en situation då det finns en lösning som bättre återspeglar klientens verksamhet än den av klienten valda lösningen väljer samtliga respondenter att inte kräva någon ändring med hänvisning till att klienten hållit sig inom lagens ramar. Det är i sammanhanget viktigt att påpeka att det kan finnas sådan information som är att anse som oväsentlig, det vill säga av sådan art att tredje part inte skulle fatta andra beslut på grund av vetskapen om densamma. I sådana fall kan det anses onödigt att kräva en ändring. Det kan dock ändå ifrågasättas huruvida möjligheten att åberopa en detaljregel egentligen borde vara underordnad principen om rättvisande bild eller huruvida det borde finnas vägledning kring detta dilemma. Risken finns annars att det blir obalans mellan det reviderade företags olika intressenter. Med obalans menas att revisorn genom att stödja företagsledningens lösning placerar övriga intressenters behov av rättvisande information i skuggan.

Resonemanget har kopplingar till frågan om vem som är att anse som revisorns uppdragsgivare. Samtliga respondenter har svarat att de ser aktieägarna som revisorns uppdragsgivare då det är dessa som väljer revisorn på bolagsstämman. Revisorns uppgift är att kvalitets-säkra årsredovisningen åt företags olika intressenter och det får därför anses vara viktigt att revisionsberättelsen inte utformas med endast aktieägarna i åtanke. Respondent C säger att han även har andra intressenter såsom banker, leverantörer, kunder och personal i åtan-

ke vid utformandet av revisionsberättelsen. Respondent D säger att han tänker mer på övriga intressenter när klienten är ett ägarlett bolag då aktieägarna således redan har tillgång till all information. Endast respondent E har svarat att det även är viktigt att tänka på samhället i stort. Enligt FAR SRS yrkesetiska regler skall revisorn väga vikten av att information, som genom revisionsberättelsen, kommer till allmän kännedom mot den eventuella skada detta kan leda till för bolaget (FAR SRS vol. 2, 2008). Risken finns för att sådan information, speciellt i ägarledda bolag där aktieägarna ofta är de samma som de som skall revideras, inte kommer fram om revisorn i för stor utsträckning skriver revisionsberättelsen för aktieägarna.

Enligt analysmodellens självgranskningshot får revisorn inte granska sitt eget arbete, till exempel granska sin egen rådgivning. Respondent A tror att man i ovanstående situation inte medvetet handlar oetiskt. Han menar att gränsen för vad man får och inte får rådgiva kring kan vara diffus och att man därför kan trampa över utan att vara medveten om detta. Respondent C tror tvärtom att man ibland medvetet flyttar på gränsen men att man blir mera aktsam när det handlar om större belopp. Skillnaderna i respondenternas svar kan ligga i det faktum att respondent A arbetar med stora internationella bolag och därför förmodligen hanterar mer komplexa frågor vilket kan vara orsaken till hur A upplever gränsdragningen. Respondent C arbetar med ägarledda bolag och dessutom även med företagsvärderingar varför C möjligen kan ha incitament att "flytta på gränsen". Respondent B antyder att analysmodellen är något stelbent och att den inte alltid fungerar i praktiken. B som arbetar med ägarledda bolag säger att det förväntas av honom att han kan svara på frågor på plats hos en klient. Dessa frågor skall enligt de yrkesetiska reglerna dokumenteras och prövas i analysmodellen innan revisorn svarar på dem. Enligt respondent B kan detta tillvägagångssätt verka opraktiskt i arbetet med mindre bolag där man inte vill lägga tid eller pengar på att sätta in enklare frågor i analysmodellen.

Enligt analysmodellen utgör nära personliga relationer till klienten eller någon i klientens ledning ett så kallat vänskapshot. Majoriteten av respondenterna anser att en situation där revisorn har reviderat samma klient i flera år och därmed lärt känna denne väl är en bra situation. Det ska påpekas att denna situation inte utgör ett uttalat vänskapshot enligt analysmodellen. Respondent C säger att det kan vara enklare att ta en diskussion med klienten om man känner denne väl. Respondent D är mera restriktiv och menar att en sådan situation kan räknas som ett vänskapshot enligt analysmodellen och att man bör sätta in motåtgärder för att säkerställa en oberoende revision. Respondent B tror att det kan upplevas som svårt för vissa att skriva en oren revisionsberättelse om det finns en bra relation till klienten. Flera av respondenterna kommer även in på hur det faktiskt går till då de får nya uppdrag. Enligt B är det främst relationen till revisorn som avgör klientens val av revisor. Detta torde vara en svår gränsdragning att göra då revisorn samtidigt som han skall utföra en självständig och opartisk granskning faktiskt är beroende av sina uppdrag eftersom det är därifrån hans inkomst kommer. I de fall då revisorn även är delägare i byrån torde starkare incitament finnas till vinstmaximering. I denna mening kan en revisor aldrig vara helt oberoende.

På frågan hur respondenterna skulle förhålla sig till att revidera en gammal bekant erhöles något spretiga svar. Respondent A skulle ge uppdraget till en kollega på en annan byrå. Respondenterna B och C svarar att de båda ger uppdraget till en kollega inom byrån. D tar sig an uppdraget med hjälp av en kollega som får bedöma rimligheten i Ds ställningstaganden. Respondent E tar sig själv an uppdraget men förtydligar att han kommer att vara rak i sin roll som revisor. Det är rimligt att anta att svaren påverkas av respondenternas olika typ av uppdrag och storleken på den revisionsbyrå där de arbetar. Om man som respondent A arbetar med stora internationella bolag där det rör sig om stora summor pengar får det anses sunt att inte ge uppdraget till en kollega inom byrån. Att D själv tar sig an uppdraget med assistans av en oberoende kollega kan trots motåtgärden anses som något riskabelt dock enligt analysmodellen tillåtet. Det kan spekuleras kring huruvida detta har något att göra med att D är delägare i byrån. För en liten revisionsbyrå kan det enligt FAR SRS yrkesetiska regler vara lämpligt att ta ställning till revisorns opartiskhet och självständighet från fall till fall och sedan besluta om åtgärder för att begränsa förekommande hot (FAR SRS vol. 2, 2008). Dock får respondent Es agerande trots nyss nämnda vägledning i denna situation anses som riskabelt och beroende på hur pass väl bekanta E och hans klient kan anses vara eventuellt otillåtet enligt analysmodellen. En tänkbar anledning till att E väljer detta tillvägagångssätt kan vara att E arbetar på en liten revisionsbyrå med få anställda revisorer och att det då kan tänkas vara svårare att lösa en sådan situation inom byrån, det vill säga genom att ge uppdraget till någon kollega. Det är också möjligt att det i jämförelse med en större revisionsbyrå är mer ”kännt” för en liten revisionsbyrå att behöva tacka nej till ett uppdrag. En studie gjord av Eynon, Hill & Stevens (1997) visar på att revisorer på mindre byråer har sämre förmåga till etiskt resonemang vilket de tror beror på att dessa byråer har mindre organisatoriskt stöd i jämförelse med större byråer. Enligt studien kan Es agerande bero på att han inte har tillräckligt många erfarna kollegor att rådgöra med vilket därmed ger den lägre graden av etisk medvetenhet. Utifrån denna studie får det då anses att E inte medvetet handlar oetiskt.

5.2 Revisorns förmåga till etiskt resonemang

Respondenterna är överens om att det inte går att i detalj reglera revisionen. Enligt respondent B och C handlar allt i grund och botten om sunt förnuft. Författarna ser därför även ett behov av att försöka se förbi allmänna lagar och regler och se till individen och dennes förmåga till etiskt resonemang. Revisorernas förmåga till etiskt resonemang analyseras främst utifrån Kohlbergs moralutvecklingsteori.

Enligt Kohlbergs teori finns det tre nivåer av moralisk utveckling. Den första och lägsta nivån är det premoraliska stadiet där handlingar är egocentriska och individen saknar en uppfattning om vad som är rätt och fel (Collste 1996). Om revisionsbyråerna blir för giriga och fokus endast ligger på att tjäna så mycket pengar som möjligt finns det anledning att tro att man kommer att hamna här. Respondenterna tillfrågades vilket de ansåg vara det mest förekommande incitamentet att inte agera enligt FAR SRS yrkesetiska regler. Respondenterna

nämnde många orsaker såsom tidspress, riskbenägenhet, bedömningsmissar och bristande rutiner. Ingen av respondenterna nämnde ekonomisk vinnig eller liknande egoistiska själ. Detta utesluter inte att det är ett förekommande incitament men författarna tolkar dock detta som att det är ovanligt skäl.

Intervjuszvaren tyder på att revisorerna representerade i denna studie befinner sig på en högre nivå än den premoraliska utvecklingsnivån. Skillnaden mellan den premoraliska nivån och den konventionella nivån är att individen nu tar hänsyn till andra än sig själv. Individen lär sig att spela socialt accepterade roller och att förstå samhällets normer. Individen uppträder som en god samhällsmedborgare och följer lagar och regler (Brytting, 2005). De dilemman som respondenterna ombads resonera kring visar likartade svar som i all väsentlighet följer de yrkesetiska regler som revisorer har att rätta sig efter. Respondent B framhåller också att företagskulturen och den etiska kod man kommunicerar på byrån har stor betydelse för att främja etiskt handlande. Vidare nämner respondenterna att det är viktigt med en platt organisation och korta kommunikationsvägar. Det är viktigt att det finns en öppenhet och att man är generös med sin tid så att man uppmuntrar till diskussion. Enligt Brytting (2005) når de flesta vuxna till den konventionella nivån men det är få som utvecklas vidare. En individ som följer lagar, regler och normer men som har förmågan att se när man ibland kan behöva frånga dem samt gör detta i en balans mellan egna och andras behov har nått upp till vad Kohlberg kallar den principiella nivån av moralutveckling. Med vägledning av det emiriska materialet har författarna anledning att tro att många revisorer ännu inte befinner sig på denna nivå. Författarna har identifierat vissa brister i balansen mellan revisionens olika intressenter. När respondenterna fick frågan vem de såg som sin uppdragsgivare svarade samtliga aktieägarna, eftersom dessa väljer revisorn på bolagsstämman. Det var få av respondenterna som resonerade kring övriga intressenter såsom banker, leverantörer, stat, kommun, kunder etc.

Enligt Eynon, Hill & Stevens (1997) finns det olika faktorer som påverkar förmågan till etiskt resonemang. Utifrån deras studie framkom att de revisorer som läst etik på universitetet hade en bättre förmåga till etiskt resonemang än andra revisorer. Författarna menar därför på att obligatorisk etikutbildning för revisorsstudenter kunde var ett bra alternativ för att främja revisorers etiska resonemang på lång sikt. Dessutom tror författarna att man bör praktisera en kontinuerlig etikutbildning. Utifrån intervjuer med respondenterna framkom att majoriteten av respondenterna ansåg att det skulle vara önskvärt med ytterligare eller annorlunda utformad utbildning i etik. Respondent D föreslår att FAR SRS håller i en sådan utbildning med utgångspunkt i både FAR SRS yrkesetiska regler och internationella regler inom etik och respondent C säger att förebyggande diskussioner kring etik och etiskt handlande kan tänkas vara utvecklande för revisorn. Respondent A skulle vilja att utbildningen var mer praktiskt inriktad. De övriga två respondenterna anser dock att den utbildning som finns i dagsläget är tillräcklig. Utifrån Eynon, Hill & Stevens studie kan det diskuteras huruvida dessa personer egentligen är de som verkligen behöver mer etisk utbildning då deras studie tyder på att de personer som var negativa till etikutbildning och tyckte att det är onödigt var de personer som var i störst behov av det.

5.3 Finns det brister i den yrkesetiska vägledningen?

Intervjusvaren tyder på att det inom ramen för de yrkesetiska reglerna föreligger vissa oklarheter samt att det finns behov av ytterligare utbildning inom etik. Respondent A skulle uppskatta ett mer praktiskt orienterat synsätt i olika regelsystem samt att man i dess bilagor skulle ta in praktiska exempel i större utsträckning än i dagsläget. Detta skulle enligt A underlätta tillämpningen av olika regler. Respondent D ställer sig tveksam till huruvida analysmodellen är tillräckligt täckande och anser att man bör fundera på om det eventuellt finns behov av att inkludera fler frågor i modellen. D skulle också vilja se utökad vägledning kring motåtgärder till analysmodellens olika hot. Enligt analysmodellen behöver revisorn inte avböja eller avsäga sig ett ”hotat” uppdrag om han kan visa att det föreligger särskilda omständigheter eller att han vidtagit åtgärder som medför att det inte längre finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt respondent D är det möjligt att man genom att vidta någon form av åtgärd ”kommer undan” då det i vissa fall är oklart vilka motåtgärder som är att anse som verksamma. Då det är Revisorsnämndens uppgift att ansvara för att god revisorssed och revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt får det mot bakgrund av ovanstående anses legitimt att utöka vägledningen kring motåtgärder.

6 Slutdiskussion

I denna avslutande del presenteras de slutsatser författarna kommit fram till genom analys av det empiriska materialet. Slutsatserna bygger på de frågor som initialt ställdes upp i problemformuleringen. Kapitellet avslutas med förslag till vidare studier.

6.1 Slutsats

Syftet med uppsatsen är att beskriva hur revisorer ser på den yrkesetiska reglering som finns inom professionen samt beskriva hur befintliga insatser bistår revisorn i etiska dilemman. Med utgångspunkt i de i problemformuleringen uppställda frågorna avser författarna att nedan besvara uppsatsens syfte.

6.1.1 Hur bistår befintliga yrkesetiska regler revisorn i etiska dilemman?

Resultatet av analysen tyder på att revisorerna överlag är nöjda med den yrkesetiska reglering som finns. Vikten av att undvika en alltför detaljerad reglering har framhållits av samtliga respondenter. Författarna har fått uppfattningen att den självreglering som idag finns fungerar bra dock ser vi att det finns ett par oklarheter. Mest förekommande i studien har varit resonemang kring revisorns oberoende. Vägledning kring oberoendet återfinns i denna uppsats kapitel 3.6.1 rörande integritet och objektivitet samt opartiskhet och självständighet. Respondenternas resonemang kring oberoendet har främst kommit till uttryck genom analysmodellen som huvudsakligen uppfattas vara en bra modell. De invändningar som funnits mot denna har två av respondenterna stått för. Dessa är dock av sådan art att författarna ändå anser dem legitima. Enligt en av respondenterna kan analysmodellen vara något opraktisk i arbetet med små bolag. Det kan anses rimligt att anta att dessa klienter inte är villiga att betala lika stora summor för revisionen som större bolag. Om det därtill läggs att analysmodellen ter sig mer lämpad att använda på större uppdrag kan det bli svårt för revisorn i ett litet bolag att motivera en fullständig tillämpning av analysmodellen i sitt arbete. Därmed anser författarna att analysmodellen inte kan sägas bistå revisorn i ett bolag av mindre storlek med fullvärdig vägledning. Författarna drar utifrån analysen även slutsatsen att det vore önskvärt med ett överseende av analysmodellen i syfte att utöka vägledningen kring de motåtgärder som är tänkta att eliminera de hot som modellen ställer upp. En av respondenterna tror att de motåtgärder som enligt analysmodellen ska fungera som insatser för att säkra en oberoende revision på grund av bristande vägledning kring dessa ibland är överksamma eller otillräckliga. Att sådana motåtgärder används i syfte att eliminera olika hot mot revisorns oberoende kan i vissa situationer säkerligen anses vara lika illa som att inte tillämpa analysmodellen överhuvudtaget. Då det i syfte att säkerställa revisorns oberoende får anses viktigt att analysmodellen tillämpas fullt ut anser författarna det vara betydelsefullt att man finner bot mot ett agerande i linje med ovan beskrivna genom att Revisionsnämnden utökar vägledningen kring motåtgärder.

6.1.2 Hur ser behovet av etiska regler ut inom revisorsprofessionen?

Det är författarnas åsikt att viss yrkesetisk vägledning är nödvändig dock har författarna fått uppfattningen att tillkomsten av nya regler och normer inte alltid är efterfrågad av revisorskåren. Det kan tänkas vara så att nya regler uppstår i syfte att stilla samhällets oro efter de senaste decenniernas diverse skandaler och att dessa redan existerar i praktiken. En av respondenterna uttryckte det så att de yrkesetiska reglerna kan se ut att vara mer omfattande än vad de de facto är då mycket av de på senare år tillkomna reglerna redan praktiseras via revisorns sunda förnuft. De flesta etiska dilemman som respondenterna ställdes inför visade likartade svar som i all väsentlighet följer FAR SRS yrkesetiska regler. Detta anser författarna tyder på att de yrkesetiska regler som finns är tillräckliga. Dock gav ett av dilemman något spretiga svar vilket skulle kunna vara en indikation på att ett förtydligande behövs. Författarna anser dock inte att avvikande svar på ett av fem dilemman är tillräckligt för att dra slutsatsen att det finns ett behov av ytterligare etisk reglering.

6.1.3 Hur upprätthålls bäst en fungerande praktik för främjandet av etiskt resonemang?

Intervjuszvaren tyder på att oavsett regler är det i slutändan alltid revisorns egna sunda förnuft som är den avgörande faktorn. Det är därför författarnas åsikt att ett utökat regelverk inte nödvändigtvis är den bästa lösningen ett alternativ skulle istället vara ytterligare eller annorlunda utformad utbildning i etik. En sådan lösning får även stöd hos majoriteten av respondenterna. Författarna anser att en introduktion i etik skulle kunna ske redan på universitetet vilket stöds av en studie genomförd av Eynon, Hill & Stevens (1997). Studien visar ett positivt samband mellan etikutbildning på universitetet och revisorers förmåga till etiskt resonemang på lång sikt.

Det är författarnas åsikt att det i syfte att främja etiskt resonemang är av yttersta vikt att inga ämnen är tabubelagda och att svåra frågor rörande opartiskhet och självständighet tas upp inom revisionsgruppen eller revisionsbyrån. Det har av intervjuerna framkommit att det i många fall är klientens relation till revisorn som avgör klientens val av revisor. Det bör här tilläggas att de respondenter som uttryck denna åsikt i vår undersökning huvudsakligen arbetar med ägarledda bolag. När detta togs upp under intervjuerna upplevde författarna att respondenterna avfärdade detta eventuella hot mot oberoendet med hänvisningen att det är så det i praktiken går till när byråerna knyter nya klienter. Författarna finner det svårt att tro att inbringandet av nya uppdrag i verkligheten är så okomplicerat som revisorerna ger sken av och det var även författarnas förhoppning att finna empiriska belegg för detta. Några sådana stöd har dock inte funnits varför författarna inte kunnat dra slutsatser kring detta. En tänkbar anledning till att det inte talas mer öppet om upplevda problem vara att det anses vara till revisorskårens fördel att illusionen av att revisorerna alltid vet vad de gör upprätthålls i syfte att inför marknadens aktörer och samhället som sådant inge förtroende för revisorerna och de tjänster de tillhandahåller. Det är också mycket möjligt att man anser att sådana diskussioner bör hållas inom revisionsbyråns väggar och att författarna därför inte fått ta del av resonemanget.

6.2 Förslag till fortsatta studier

Denna uppsats har behandlat revisorers etiska handlande kopplat till ett revisionsuppdrag. Det vore intressant att undersöka revisorers etiska handlande i andra former av uppdrag såsom rådgivningsuppdrag. Författarna ställer sig frågande till huruvida revisorn agerar mindre etiskt då uppdraget gäller till exempel bokslut och årsredovisning jämfört med då en revisionsberättelse skall skrivas.

Referenser

Litteratur

Alvesson, Mats & Sköldbörg, Kaj (2008). *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. 2., [uppdaterade] uppl. Lund: Studentlitteratur

Andersson, Sten (1979). *Positivism kontra hermeneutik*. Göteborg: Korpen

Brien, Andrew (1998) Professional Ethics and the Culture of Trust. *Journal of Business Ethics*, nr. 17, sid. 391-409.

Bryman, Alan (2002). *Sambällsvetenskapliga metoder*. 1. uppl. Malmö: Liber ekonomi

Brytting, Tomas (2005). *Företagsetik*. 2. uppl. Malmö: Liber ekonomi

Cassel, Filip (1996). *Den reviderade revisorsrollen: en ören berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santérus

Collste, Göran (1996). *Inledning till etiken*. Lund: Studentlitteratur

Eynon, Gail, Hill, Nancy Thorley & Stevens, Kevin T. (1997) Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession. *Journal of Business Ethics*, nr 16, sid. 1297-1309.

Gibson, Anetta. M. & Frakes, Albert. H. (1997) Truth or Consequences: A Study of Critical Issues and Decision Making in Accounting. *Journal of Business Ethics*, nr.16, sid. 161-171

Gometz, Ulf (2006) Med uppdrag att skapa förtroende. I Johansson, Inga-Lill, Jönsson, Sten & Solli, Rolf (red.) (2006). *Värdet av förtroende*. Danmark: Narayana Press, sid. 103-133.

Johansson, Sven-Erik (2005) Varför har vi revisorer och vad ska de utträta? I Johansson, Sven-Erik, Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (red.) (2005). *Uppdrag revision: revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS förlag, sid. 9-23.

Koskinen, Lennart (1999). *Etik, ekonomi och företagets själ – Kan hög moral och god ekonomi förenas?* Stockholm: Bokförlaget Prisma.

Revision: en praktisk beskrivning. [2., uppdaterade och kompletterade uppl.] (2006). Stockholm: FAR förlag

Revisorslag (2001:883)

Samlingsvolymen. 2008. D. 2. (2008). Stockholm: FAR

Westerdahl, Stig (2005) Vad har de för sig? – om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande. I Johansson, Sven-Erik, Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (red.) (2005). *Uppdrag revision: revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS förlag, sid. 9-23, sid 45-60.

Årsredovisningslag (1995:1554)

Åsberg, Rodney (2001) Det finns inga kvalitativa metoder – och inga kvantitativa heller för den delen. Det kvalitativa – kvantitativa argumentets missvisande retorik. *Pedagogisk Forskning I Sverige*, Årg. 6, nr 4, sid. 270-292.

Öhman, Peter (2005) Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker? I Johansson, Sven-Erik, Häckner, Einar & Wallerstedt, Eva (red.) (2005). *Uppdrag revision: revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS förlag, sid. 61-79.

Internetkällor

Revisorsnämnden (2008) *Om revisorsnämnden*. Hämtad: 17 december, 2008 från:
http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html

Nationalencyklopedin (2008) *Etik*. Hämtad:15 december, 2008 från:

<http://www.ne.se/artikel/164920>

Nationalencyklopedin (2008) *Dolus, culpa och casus*. Hämtad:15 december, 2008 från:

<http://www.ne.se/artikel/155243> *Dolus*

<http://www.ne.se/artikel/148573> *Culpa*

<http://www.ne.se/artikel/1181220> *Casus*

Bilaga 1. Pilotintervju med Ulf Gometz

Hur anser du att revisorn ser på sin roll som förtroendebärare?

Detta borde, enligt Gometz, vara lätt att svara på då det står uttryckligen i både lagstiftning och förarbeten samt FAR SRS stadgar och etiska regler. Den huvuduppgift som de av samhället kvalificerade revisorerna har är att medverka till att skapa och upprätthålla förtroende inom samhället. Med detta menar Gometz förtroendet mellan samhället och myndigheter, mellan medborgare och näringsliv, mellan näringsliv och allmänhet inklusive aktiemarknaden och de finansiella marknaderna. Revisorns verksamhet förutsättes utgöra en betydelsefull faktor vid upprätthållande av förtroende och tillit.

Tyvärr är Gometz inte säker på att så är fallet idag. Det diskuteras mycket vilket regelverk man ska följa. Vidare menar Gometz att det idag finns en risk att revisorn fokuserar mer på intjäning och revisionsbyråns resultat än på integritet och oberoende. Gometz säger att han är orolig och bekymrad över hur revisorerna själva ser på förtroendeplikten idag.

Anser du att samhället litar på att professionen är kapabel att hantera självreglering?

Nej, det tror jag inte. Hade varit mer positiv i uttalandet för 25-30 år sedan. Samhället har sett för mycket misslyckanden. Främst i utlandet, till exempel fallet Enron. I Sverige har på senare tid t.ex. Skandia och Prosolvias medverkat till samhällets misstro. Gometz nämner även den rådande bank- och finanskrisen som färskt exempel. Det är självklart att bonusar på hundratals miljoner till ledare som lämnat företag för att de inte skött sig bra upprör allmänheten. Revisorernas ansvar i detta kan diskuteras. Men de åker med i den allmänna misstron. Folk tror att revisorerna har större makt än de har. Revisionskåren har dock det anseende som den förtjänar enligt Gometz.

Hur kan förtroendet för revisorsprofessionen återuppbyggas?

Den lösning som man oftast väljer är fler regler. I viss mån även harmonisering i syfte att få till gemensamma regler inom EU och också globalt. USA har man gång på gång utökat sitt regelverk vilket har lett till en tillfällig förbättring. Gometz tror inte att detta räcker och menar vidare att revisionen måste ha en särställning. Det måste markeras att det viktigaste är förtroendeskapandet, oberoendet, auktoriteten och integriteten. Detta är inte lätt att lära ut. Enligt Gometz måste man uppfostras med det. Tusentals regler är inte lösningen. Det finns i arv, miljö, uppfostran och utbildning. Revisorn kan inte enligt Gometz kasta sig in i konkurrensen om hundramiljoners bonusar. Vidare påpekar Gometz att det dock alltid funnits riskpersonligheter inom revisionskåren.

Vad kan det få för konsekvenser om man inte lyckas reparera förtroendet?

Förtroendet inom samhället minskar, inte bara för revisorerna, utan även för näringslivets ledare och för politiker. Kan man inte lösa detta har man ett stort problem när det kommer till att lösa vilka framtidsfrågor som helst.

Vad anser du vara det mest förekommande incitamentet att inte agera i enlighet med FAR SRS yrkesetiska regler?

Det finns en sak som ligger bakom nästan allt vilket är pengar, ”Money is the root of all evil”. Att vara angelägen om att få så många, stora och lönsamma uppdrag som möjligt. Företagen vill ha välrenommerad revisor som kan hjälpa dem att försvara sin redovisning gentemot pressen, diciplinkommitter och annat. De vill också ha hjälp med olika lösningar, att ”hoppa från isflak till isflak” med hjälp av internationella regler. Faller revisorn i den fällan blir han kanske förmögen men borde ha dåligt samvete. Auktoriteten ligger inte i hur mycket pengar man har enligt Gometz.

Tror du att vissa situationer skulle vara lättare för revisorerna att hantera om det fanns tydligare regler alternativt lagstiftning på området?

Tyvärr är detta en personlighetsfråga, enligt Gometz. Miljö och uppfostran har som sagt stor betydelse. Gometz kommer här in på att skolan förr präglades av disciplin och rättvisa och han menar att det inte är en tillfällighet att ”samvetet” skiftar mellan generationerna.

Gometz menar vidare att det inte är fel med regler. Men det kan bli en uppsjö av regler där konkurrerande regler kan göra mer skada än nytta. Gometz anser att utvidgningar av regelverket sker på bekostnad av förmågan att fatta egna sunda beslut.

Din klient anser sig ha upprättat redovisningen inom lagens ramar. Det finns dock en annan lösning som bättre återspeglar företagets verksamhet. Vems önskemål tror du oftast tillgodoses i en sådan situation?

Detta är en mycket viktig fråga. Det är här som samvetet kommer in i bilden. En del revisorer agerar här felaktigt. Kan man hitta något stöd för att tillmötesgå klienten så följer de det. Man väljer den enklaste vägen. Grunden bör vara den svenska lagstiftningens referensram, som ska gälla över allt annat. Denna innefattar god revisorssed, rättvisande bild och överskådlighet. Intressenterna ska förstå årsredovisningen. Vi har här rättvisande bild vs möjligheten att åberopa någon detaljregel. Man ska i detta fall kunna kräva att revisorn följer den rättvisande bilden. Gometz nämner att exempelvis Tyskland har en lagstiftning som säger att man ska följa rättvisande bild oavsett om detaljföreskrifter säger annat.

Vad anser du om att revisorn vill kunna erbjuda konsultation jämte revisionen?

Det är inte rimligt att bara vara kritiker. Revisorn har enligt Gometz både rätt och skyldighet att säga: det här tycker jag är rätt. Det måste finnas en konstruktiv del av att vara revisor. Gometz kommer här in på revisionsnära rådgivning det vill säga sådan som har med revisionsrollen att göra. Han menar att man kan tillåta sig även fristående rådgivning som revisor. Man måste dock vara noga med att den inte kommer i konflikt med granskningsrollen.