



**Institutionen för ekonomi**

”Att sitta på två stolar samtidigt”  
- Hotet mot revisorns oberoende vid  
självgrensning av apportintyg

*Hamid Javidi*  
*Mikaela Andersson*

*Jun-2008*

C-opsats/10 Poäng  
Revision

**Ekonomprogrammet/C-Uppsats**  
**Stig Sörling/Tomas Källquist**

## **ABSTRACT**

**Title:** “To sit on two chairs at once” - The threat against auditors independent at self-audit threat about capital contribution.

**Seminar date:** 5/6 2008

**Course:** FEK, Bachelor thesis in Business Administration, 15 Swedish credits

**Authors:** Mikaela Andersson and Hamid Javidi

**Supervision:** Tomas Källquist

**Keywords:** Capital contribution, Independent, self-audit threat

**Purpose:** The purpose with our thesis is to understand if the auditors think that it occurs a self-audit threat about the issue of capital contribution, and which service can an auditor perform without not disturb and threat the auditor’s independence.

**Methodology:** We have used a qualitative method in our thesis. We carried out four interviews with auditors from two different auditing firms.

**Theory:** Our thesis theory part is based especially on facts from Krister Moberg and the newspaper Balans, because these facts have been relevant to our study.

**Empirical foundation:** This part exists of four interviews with four chartered accountants, who have experience capital contribution. Our four auditors were from two different auditor firms in two different towns.

**Conclusions:** Our study shows different pictures about capital contribution that can lead to a self-audit threat. But every one of the auditors is agree that a self-audit threat can occur if the auditor himself appraises the property. The reason is that the auditor is going to review his own appraises in the final account. Another reason is that the auditors not have the competence to do appraise like this. It is important that appraise performs by a reliable, independent and competent appraiser.

## **ABSTRAKT**

**Titel:** “Att sitta på två stolar samtidigt” – Hotet mot revisorns oberoende vid självgranskning av apportintyg.

**Seminariedatum:** 5/6 2008

**Ämne/kurs:** FEK, Kandidatuppsats 15 poäng

**Författare:** Mikaela Andersson och Hamid Javidi

**Handledare:** Tomas Källquist

**Nyckelord:** Apportintyg, oberoende, självgranskningshot

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att ta del av revisorers uppfattning om det förekommer självgranskningshot vid utfärdandet av apportintyg, samt vilka rådgivningstjänster som kan utövas utan att det hotar revisorns självständighet och opartiskhet.

**Metod:** Vi har i vår studie använt oss av en kvalitativ forskningsmetod, där vi har intervjuat fyra stycken auktoriserade revisorer. Detta har givit oss en bra grund för att kunna reda ut syftet med uppsatsen.

**Teori:** Uppsatsens teoridel består främst av fakta från Krister Moberg samt tidningen Balans, då dessa har varit relevanta för att kunna forska i det valda ämnet.

**Empiri:** Denna del består av fyra stycken intervjuer med auktoriserade revisorer som besitter erfarenhet av apportuppdrag. Dessa revisorer kommer från två olika byråer som ligger i två olika städer.

**Resultat:** Vår studie visar att det råder delade meningar om att apportuppdrag kan leda till självgranskningshot. Men alla revisorerna var överrens om att självgranskningshot blir ett faktum om revisorn själv värderar apportegendomen. Detta eftersom revisorn vid bokslutet kommer att granska sin egen värdering. En annan anledning till varför revisorn inte själv ska värdera apportegendomen är att revisorn ej besitter den kompetens som kan krävas vid en sådan värdering. Därför är det viktigt att värderingen sker av en pålitligt, oberoende samt kunnig värderingsman.

## **Förkortningar**

ABL – Aktiebolagslagen

EU – Europeiska Unionen

EG – Europeiska Gemenskapen

FAR – Föreningen Auktoriserade Revisorer

IFAC – International Federation of Accountants

RN – Revisorsnämnden

PRV – Patent och Registreringsverket

SEC – Securities and Exchange Commission

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1 PROBLEMBAKGRUND .....	1
1.2 DISKUSSIONSFRÅGOR .....	4
1.3 SYFTE .....	4
1.4 AVGRÄNSNINGAR .....	4
<b>2. METOD .....</b>	<b>6</b>
2.1 VAL AV ÄMNE .....	6
2.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTTET .....	6
2.3 DATAINSAMLING .....	9
2.4 URVAL .....	10
2.5 UPPSATSENS PÅLITLIGHET .....	10
<b>3. TEORI .....</b>	<b>12</b>
3.1 REVISIONENS SYFTE .....	12
3.2 REVISORNS OLIKA ROLLER .....	13
3.3 REVISORNS OBEROENDE .....	14
3.4 GOD REVISIONSSED .....	15
3.5 GOD REVISORSSSED .....	16
3.6 ANALYSMODELLEN .....	16
3.6.1 <i>Självgranskningshot</i> .....	20
3.7 APPORTINTYG .....	20
<b>4. EMPIRI .....</b>	<b>23</b>
4.1 RESPONDENTERNA .....	23
<b>5. SAMMANFATTNING AV SVAREN .....</b>	<b>40</b>
5.1 SAMMANDRAG AV REVISORERNAS SVAR .....	40
<b>6. SLUTSATS .....</b>	<b>43</b>
6.1 SLUTSATSER OCH DISKUSSIONER.....	43
6.2 FÖRSLAG TILL VIDAREFORSKNING .....	46
KÄLLFÖRTECKNING .....	47
BILAGA, INTERVJU UNDERLAG TILL REVISORER .....	49

# 1. Inledning

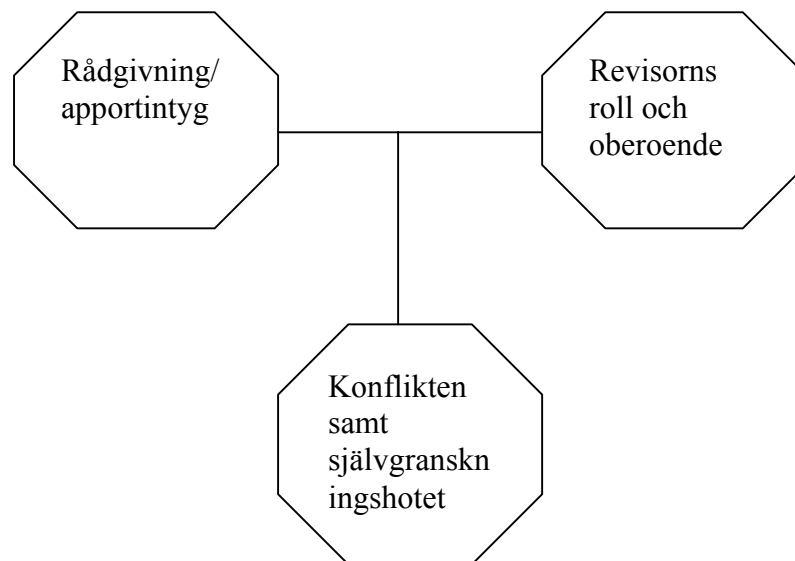
*Detta kapitel behandlar uppsatsens bakgrund och problematiken med revisorns roll som oberoende part. Det tar även upp syftet med uppsatsen samt beskriver hur vi har valt att avgränsa uppsatsarbetet.*

---

## 1.1 Problembakgrund

---

Vi har genom det så kallade NU projektet på Högskolan i Gävle varit i kontakt med en av Gävles stora revisionsbyråer. Tillsammans med dem har vi diskuterat fram detta val av ämne som är intressant både för oss och även för revisionsbyrån i frågan, detta eftersom ämnet är i evig debatt både nationellt och internationellt då revisorns oberoende är i ständig förändring.



Valet av ämne kan sammanfattas genom denna figur. Det vill säga, konflikten och självgranskningshotet som uppstår vid fristående rådgivning samt hur denna konflikt påverkar revisorns roll som en oberoende part.<sup>1</sup>

Revisorns oberoende har diskuterats lika länge som revisorsyrket har funnits. År 1895

---

<sup>1</sup> Modellen är inspirerad av våran handledare Tomas Källquist

reglerades kravet på revision i ABL, men dock infördes inget krav om revisorns oberoende eftersom man såg revisorsyrket som ett sysslomansuppdrag. Men detta mötte motgångar då intressenternas krav på en oberoende granskning av verksamheten blev ett faktum. År 1910 kom ändringen i ABL, där man införde kravet på revisorns oberoende för att kunna förse samtliga intressenter med en rättvisande bild av verksamheten.<sup>2</sup>

En revisors arbetsuppgifter består utav att på ett yrkesmässigt och kritiskt sätt, planera, granska, bedöma samt uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning i ett företag. Revisorns arbete är viktigt för företagets samtliga intressenter, såsom staten och kommun, kreditgivare, leverantörer, anställda, styrelsen samt kunderna. Då dessa intressenter förlitar sig på den information som har kvalitetssäkrats av revisorn, i den meningen har revisorns oberoende och opartiskhet varit av stor vikt.<sup>3</sup> En annan vanlig arbetsuppgift som ligger inom ramen för revisorns åtagande är rådgivning som ibland kan riskera revisorns självständighet och oberoende.<sup>4</sup>

Den oändliga diskussionen tog nya tag i och med de omdebatterade företagsskandalerna som inträffade bland annat i USA för ett antal år sedan. I januari år 2002 trädde en ny lag i kraft, detta var den nya revisorslagen (2001:883) som innehöll en rad olika regleringar och modeller som de amerikanska oberoende reglerna (Sarbanes-oxley Act) och analysmodellen. Med dessa har man försökt belysa begreppen revisorns självständighet och oberoende, som man tror kommer att leda till att revisionen och revisor funktionen förändras från att som tidigare vara mer klient fokuserad till att agera mer för samhällets bästa som i sin tur reducerar det så kallade förväntningsgapet som uppstår mellan revisorn och andra aktörer.<sup>5</sup>

En av de större och mest omtalade skandalerna var Enron-skandalen. Där förekom ett samarbete mellan revisionsbyrån, Arthur Andersen och Enron. Enron hade undanhållit skulder som de sedan var tvungen att tillkännage, vilket bidrog till att den högt värderade aktien rasade, detta i sin tur resulterade i att Enron gick i konkurs. I och med detta tappade investerarna förtroendet för marknaden och de finansiella rapporterna som ges ut av företagen och som ligger till grund för investerarna när de ska fatta viktiga beslut. Även revisionsbyrån Arthur Andersen gick i konkurs i och med att det blev en massa kritik mot att revisorerna

---

<sup>2</sup> Adam Diamant, *Revisors oberoende*, 2004, s.56

<sup>3</sup> ABL 9:3

<sup>4</sup> FAR, *Revision, en praktisk beskrivning*, FAR FÖRLAG, Stockholm, 2006, s.19

<sup>5</sup> Balans nr 10 2004

hade godkänt redovisningen. Revisorerna borde ha sagt ifrån när företagsledningen i Enron bland annat redovisade lån som ett kassaflöde från verksamheten.<sup>6</sup>

Den nya revisorslagen innehåller den så kallade analysmodellen. En analysmodell ska bland annat hjälpa till att förebygga att denna typ av skandaler inträffar samt att skapa förtroende så att intressenterna ska kunna lita på företagets redovisningar och finansiella rapporter.

Lagstiftningen om analysmodellen i revisorslagen 21§ skärper kraven på revisorerna, och är förebyggande på så vis att revisorerna redan innan de accepterar ett uppdrag ska analysera om uppdraget kan vara ett hot mot opartiskhet och självständighet.

Man kan kort beskriva att analysmodellen går ut på att revisorn inför varje revisionsuppdrag ska ta reda på om det finns omständigheter som skulle kunna påverka dennes förtroende. Detta görs genom att revisorn analyserar och kontrollerar om det finns något:

- *Egenintressehot* -, revisorn har ett eget intresse i klienten, såväl ekonomiskt som annat intresse. Ett exempel är om revisorn har aktieinnehav hos sin klient.
- *Självgranskningshot*-, revisorn måste granska och ta ställning till sitt eget arbete, till exempel tidigare lämnade råd.
- *Partställningshot*-, det förekommer partställning, antingen för eller emot klienten. Exempelvis så får revisorn inte företräda sin klient i bland annat skatteärenden.
- *Vänskapsshot*-, revisorn har personliga-/vänskapsförhållande till klienten.
- *Skrämselhot*-, revisorn känner sig hotad av en person som ska ingå i granskningen.

Om något av dessa hot förekommer ska revisorn säga ifrån sig uppdraget. För att revisorernas granskning ska kunna göras på ett tillförlitligt sätt krävs det att de är oberoende gentemot sina klienter.<sup>7</sup> Analysmodellen ska även analysera och bedöma hot vid eventuell rådgivning från revisorer till klienter. Bestämmelserna är till för att revisorn själv ska kunna avgöra om vilka rådgivningsuppdrag som kan medföra hot mot självständigheten. Den talar även om vilka rådgivningstjänster som är tillåtna vid sidan av uppdraget och som omfattar revision samt beskattningsuppdrag.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> <http://www.fek.lu.se>

<sup>7</sup> FAR, *Revision, en praktisk beskrivning*, FAR FÖRLAG, Stockholm, 2006, s.114

<sup>8</sup> Revisorsamfundet SRS, *Vägledning för revisorer – Analysmodellen*, s. 23-26



Vi anser att revisorn sitter på två stolar samtidigt när denne ska verkställa det egna kapitalet som tillförs företaget vid nyemission som är annan egendom än pengar. Vi anser även att revisorn möter svårigheter med att kunna verka som en självständig granskare samtidigt som denne ska kunna agera som en fristående rådgivare. Hotet uppstår för revisorn när de först ska godkänna apportegendomen gällande dess värde samt nyttjande för företaget i frågan, för att sedan vid bokslutet granska sina egna bedömningar. Vi tycker att problematiken ligger i den komplexa situationen för revisorn att kunna vara kritiskt mot det som denne en gång själv har utfärdat. Kan revisorn utöva rådgivningsverksamhet till sina klienter utan att rubba sin självständighet samt opartiskhet och samtidigt hålla sig inom analysmodellens ramar? i så fall vilka rådgivningstjänster får utövas?

## 1.2 Diskussionsfrågor

---

- Diskussioner kring vilka rådgivningstjänster som kan utövas för att de fortfarande ska ligga inom analysmodellens ramverk?
- Resonemang om hur konflikten som uppstår vid självgranskning av apportintyg behandlas?

## 1.3 Syfte

---

I denna uppsats vill vi föra olika resonemang samt diskussioner om vilka rådgivningstjänster som kan utövas av en revisor utan att dennes självständighet och oberoende hotas, samt de konflikter som kan uppstå vid självgranskning gällande apportintyg.

## 1.4 Avgränsningar

---

I den här uppsatsen har vi valt att avgränsa utredningen till att diskutera och föra olika resonemang om konflikten mellan revisorns oberoende och självgranskningshotet. Denna konflikt är en del av analysmodellens omständigheter som skulle kunna påverka revisorns förtroende vid bestämmelserna kring apportintyg. Vidare har vi valt att begränsa uppsatsens kvalitativa del till att endast intervjua två revisionsbyråer.

## 2. Metod

---

*I detta kapitel behandlas metoden som vi har använt för att angripa uppsatsens problemformulering. Även fördelar och nackdelar som är följden av denna metod tas upp i detta kapitel.*

---

### 2.1 Val av ämne

---

Vi har genom våra studier blivit intresserade av att fördjupa oss inom revisionsområdet. Då vi i framtiden är intresserade av att arbeta inom denna sektor. Vi har valt detta ämne för att vi tycker att bestämmelserna om revisorns oberoende spelar en viktig och funktionell roll i näringslivet. För att ett finansiellt system i samhället ska kunna fungera på ett korrekt sätt så krävs en pålitlig information till alla berörda intressenter, och därmed är en revisors arbete som en oberoende och självständig granskare av avgörande betydelse. Samtidigt vill vi belysa revisorernas egna versioner om dilemmat ”att sitta på två stolar samtidigt”, det vill säga konflikten som uppstår när man agerar som en rådgivare till styrelsen och ledningen och sedan får granska sina egna bedömningar. Vi vill även belysa revisorernas uppfattning om var gränsen dras i frågan om rådgivning.

### 2.2 Tillvägagångssättet

---

För att kunna få en klarare uppfattning och en inblick i konflikten med att revisorn sitter på två stolar vid utfärdande av rapportintyg så har vi varit tvungna att fördjupa oss och forska kring revisorn som en oberoende part. Vi vill särskilja och förklara skillnaden mellan begreppen oberoende och självständig. Dessa begrepp anser vi att revisorn måste ta ställning till och kunna skilja mellan i sitt dagliga arbete där bland annat rådgivning och utfärdandet av rapportintyg förekommer.

För att vi ska kunna forska i det valda ämnet och kunna ge en trovärdig bild av uppsatsens syfte, samt få en klarare blick av konflikten i fråga har vi bestämt oss för att använda den kvalitativa metoden. Den består huvudsakligen av intervjuer samt observationer av en eller flera respondenter. Den kvalitativa metoden karaktäriseras av att man inte använder sig utav

siffror. Huvudprincipen i denna metod är att man använder språkliga och skriftliga formuleringar.<sup>9</sup>

Intervjuerna i uppsatsen kommer att rikta sig mot fyra stycken anonyma revisorer på två olika stora revisionsbyråer som är placerade på två olika orter som skiljer sig i storlek. Eftersom våra respondenter har valt att förbli anonyma, har vi hittat på namn åt dem eftersom vi vill ge en mer personlig bild av intervjuaren. I tidigare skede av vårt uppsatsarbete befann vi oss vid ett vägskäl där vi bestämde oss för att välja den kvalitativa metoden framför den kvantitativa metoden. Detta för att den kvalitativa metoden erhåller dessa fördelar:

1. Svaret blir mer fullständigt och innehållsrikt.
2. Möjligheten för båda parter att ställa frågor om man inte har förstått svaret/frågan eller fått fel uppfattning gällande svaret/frågan.
3. Man får tillfälle att ställa frågor som man kommer på under intervjun, detta ger en stor fördel eftersom man sparar tid som oftast är en bristvara under ett uppsatsarbete.
4. Man kan lättare övertala respondenten att delta i utfrågningen, detta höjer kvalitetsnivå på uppsatsen då man minskar bortfallet genom att få fler respondenter att delta i undersökningen.
5. Avskildheten med den aktuella respondenten gör att denne inte påverkas av någon utomstående part, detta gör att man får en mer trovärdig samt sanningsenlig information.
6. Den personliga kontakten mellan parterna gör att samtalet kan bli mer öppet.
7. Förberedelserna inför intervjun är normalt kortare än sammanställningen av enkätsfrågorna.<sup>10</sup>

Dock finns det även nackdelar med denna teknik. Intervjuaren samt respondenten kan under intervjuens gång påverka varandra som i sin tur kan sätta spår i svaren. Eftersom respondenten inte är helt anonym kan vissa frågor kännas obehagliga och känsliga, detta skulle i sin tur kunna påverka resultatet av intervjun.<sup>11</sup> Vi har försökt reducera denna risk då respondenterna i studien kommer att vara anonyma för externa läsare.

---

<sup>9</sup> Jarl Backman, *Rapporter och uppsatser*, s.31

<sup>10</sup> Rolf Ejvegård, *Vetenskaplig metod*, 2003, 3:e uppl. s.61

<sup>11</sup> Lars Torsten Eriksson, Finn Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera*, 2006 8:e uppl. s.98

Denna metod kommer vi att följa genom arbetets gång med uppsatsen som ingår i den kvalitativa forskningsprocessen, och på så vis kunna diskutera kring de frågor som är syftet med uppsatsen.<sup>12</sup>

*– Vilka rådgivningstjänster kan utövas för att fortfarande ligga inom analysmodellens ramar?*

*– Hur behandlas konflikten som uppstår vid självgranskning av rapportintyg?*

↓

Intervjuer

Källgranskning

↓

Personliga besök hos två stora revisionsbyråer på två olika orter.

Insamling av data från olika bibliotek samt från Internet, till exempel olika sorters litteraturer, artiklar, lagar och rekommendationer.

↓

Tolkning av insamlad data

←

Insamling av ytterligare data

↓

Begreppsligt och tankemässigt arbete

→

↑  
Specificering av frågeställningar

↓

Redogörelse av resultat och slutsats

Våra intervjuer kommer att vara strukturerat uppbyggda. Med det innebär att ordningsföljden och formuleringarna av frågorna är färdigbestämda redan innan intervjuerna utförs. Denna typ av intervjuer ger ett mer effektivt samspel mellan intervjuaren och respondenten, då risken för den så kallade intervjuareffekten reduceras eftersom vi i förväg har lämnat över de färdigformulerade frågeställningarna till respektive respondent. Då har respondenterna redan bestämt svaren i förväg och på så vis kan inte vi påverka deras respons på frågorna.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Alan Bryman, *Samhällsvetenskapliga metoder*, 2002, s. 252-254

<sup>13</sup> Jenny Winter, *Problemformulering undersökning och rapport*, 1992, 3:e uppl. s.41

## 2.3 Datainsamling

---

Vi har valt att använda oss av primär samt sekundär data för att kunna samla information och fakta för uppbyggnaden av uppsatsen, som även är grundstenen i processen till slutsatsen i vår problemformulering. Sekundär data är det befintliga materialet, det vill säga information och fakta som har sammanställts för ett annat syfte, vilket man kan använda som underlag för andra undersökningar och analyser.<sup>14</sup> Primär data består av ny information som till exempel våra besöksintervjuer med samtliga revisorer. Det kan även vara officiell statistik<sup>15</sup> Med användning av sekundära data har vi kunnat förklara råmaterialet för att sedan bearbeta vår teori samt för att kunna understödja vår argumentation genom uppsatsen. Sekundär data har använts som en koppling till respondenternas svar i primär data.

För att kunna utveckla tankegångar kring diskussionsfrågorna som uppsatsen bygger på har vi även använt primär data som är det råmaterial som sedan uttolkas med sekundär data.<sup>16</sup>

Vi har valt att genomföra besöksintervjuer då denna teknik jämfört med telefonintervjuer och intervjuer per post gör att man kan ställa lite mer komplicerade frågor, särskilt om respondenten har fått frågorna tillhanda i förväg. Den personliga kontakten gör att det skapas ett förtroende mellan intervjuaren och respondenten. Intervjuaren har även möjligheten att följa upp frågorna, samt att den visuella träffen gör att man får en uppfattning om respondenten har goda kunskaper inom ämnet eller läser svaret innantill.

Våra intervjuer bygger på en tidigare förberedelse då respondenterna får ta del av respektive frågor i förväg. I och med detta så tror vi att han/hon kan sätta sig in i frågorna innan den aktuella träffen och på detta sätt kunna erhålla svar samt synpunkter som är av högre kvalitet. En eventuell effekt av att respondenten får ta del av frågorna i förväg skulle då vara att diskussionen kan bli mer öppen samt att respondenten kanske tar upp ytterligare fakta och åsikter inom området som intervjuarna kanske inte haft i åtanke.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Idar Magne Holme, Bernt Krohn Solvang, *Forskningsmetodik, om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 1991, s.39

<sup>15</sup> Rolf Ejvegård, *Vetenskaplig metod*, 2003 3:e uppl. s.18

<sup>16</sup> Lotte Rienecker & Peter Stray Jørgensen, *Att skriva en bra uppsats*, 2000, uppl. 1:2 s.135

<sup>17</sup> Lars Torsten Eriksson, Finn Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera*, 2006, 8:e uppl. s.98-99

## 2.4 Urval

---

Vårt val av intervjurespondenter bygger främst på att vi tror att revisorerna i de stora revisionsbyråerna besitter goda och professionella kunskaper och färdigheter inom området. Vi har även valt att intervjua fyra stycken revisorer för att kunna erhålla en bredare samt högre kvalité på respektive frågeställning. I vår undersökning har vi valt att intervjua revisorer med större erfarenhet gällande utfärdandet av rapport egendom då detta är en ovanlig och komplex situation för revisorerna. Vi anser även att en stor erfarenhet i denna fråga är av stor vikt för uppsatsen. Detta eftersom revisorer som har verkat inom branschen en längre tid kan ge en helhetsbild av hur analysmodellens införande har påverkat rådgivningens begränsningar, fördelar samt nackdelar. Samtliga respondenter som medverkar i studien kommer att vara anonyma. Vi tror att anonymitet i en sådan här vetenskaplig undersökning kan bidra till ett mer trovärdigt och sanningsenligt resultat, då intervjufrågor kan vara av känslig art för revisorerna.

## 2.5 Uppsatsens pålitlighet

---

Undersökningen ska ständigt utsättas för kritik för att ge ett så korrekt samt trovärdigt resultat som möjligt. För att erhålla detta har vi granskat och jämfört de olika källuppgifterna som vi har använt i vår studie, vilket har lett till att en del sämre samt oanvändbara källor fick läggas åt sidan och de mest relevanta och användbara källorna fick användas som material i uppsatsen. Vår källkritik består av en jämförelse mellan den teoretiska delen samt empiriskt resultat som är ett sätt att kritisk granska den sekundära och primära informationen som vi har sammanställt i vårt arbete. Källkritiken bygger även på principen att nyare information samt observationer ger bättre fakta om ämnet än vad äldre information ger. Men i vissa fall är det bättre att använda sig av äldre information då man ska granska observationer från äldre händelser. Detta har att göra med att de äldre versionerna av händelsen är mer trovärdig i och med glömskefaktorn samt förståelsefaktorn.<sup>18</sup>

Reliabilitet (hur tillförlitliga är mätningarna?) och validitet (mäter de empiriska måtten, det vi vill att de ska mäta?) är nyckelord för en forsknings trovärdighet.

---

<sup>18</sup> Rolf Ejvegård, *Vetenskaplig metod*, 2003, 3:e Uppl. s.64

Källkritikens huvudsyfte bygger på att källan mäter rätt, det vill säga det som källan utger sig för att mäta, med detta menar man att källan är valid. Dessutom ska informationen vara fri från regelmässiga felavvikelser, då kallas detta att källa är reliabel. För att kunna erhålla en felfri och trovärdig slutsats har vi använt oss av analyser som validitet, reliabilitet samt relevans metoder där vi kritiskt utvärderar empirisk samt teoretisk data. Analysen bygger på de så kallade källkritiska bedömningsgrunderna. De viktigaste källkritiska bedömningsgrunderna anses vara:

*Samtidskrav* - det vill säga att det material som ska användas ska vara aktuell och uppdaterad. Vi har använt oss av de senaste upplagorna av litteraturer samt artiklar till vårt arbete, detta ger en högre trovärdighet, bland annat gällande olika lagar och rekommendationer som ändras och uppdateras kontinuerligt.

*Tendenskritik* - med det menas att uppgiftslämnaren har ett eget intresse i ämnet och på så vis kan informationen vinklas. Därför har vi använt oss av olika böcker inom samma ämnesområde för att se om författarna ger likvärdig information. Vi har valt att i vår empiri studie intervjua flera revisorer för att kunna få en helhetsbild eftersom motsatta tendenser kan väga upp varandra.

*Beroendekritik* - kriteriet går ut på att man jämför om de olika källorna är beroende av varandra, till exempel om informationen är hämtad från samma källa. Med hänsyn till denna risk har vi valt att utforma frågeställningarna på så sätt att respondenterna blir tvungna att utgå från sina egna erfarenheter och åsikter. Därmed erhålls svarsvariation, och på detta sätt elimineras risken att informationen är hämtad från en och samma källa.

*Äkthet* - På senare år har informationsflödet blivit allt mer omfattande tack vare den tekniska utvecklingen, ett exempel på detta är Internet. Nackdelen med Internet som en källa för vetenskapliga studier kan vara att trovärdigheten sätts på prov, därför har vi valt att begränsa oss gällande val av Internet som informationskälla.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Lars Torsten Eriksson, Finn Wiedersheim-Paul, *Att utreda, forska och rapportera*, 2006, 8:e uppl. s.167-168

## 3. Teori

---

*Teoridelen syftar till att ge läsaren en grundläggande förståelse för problematiken som diskuteras senare i empiri och analysdelen. Vi anser att en djupare förståelse av de nedanstående begreppen är nödvändiga för att läsaren ska kunna sätta sig in i ämnet.*

---

### 3.1 Revisionens syfte

---

Vi har valt att belysa revisionens syfte, då rapportuppdrag ingår i revisionsverksamheten. För att kunna förstå varför en konflikt uppstår gällande rapportuppdrag är det viktigt att läsaren får en förståelse om revisionens syfte. Vi anser att revisionens syfte är att granska ett företags ekonomiska ställning, och även att utfärdandet samt granskningen av rapportintyg ingår i dess ändamål. Konflikten uppstår när revisorn granskar det denne själv en gång har utfärdat. För att kunna bedöma vilka rådgivningstjänster som kan falla inom ramen för analysmodellen har det känts av stor vikt att upplysa om revisionens avsikt. Då vi anser att det blir lättare att förstå teorin samt varför våra intervjurespondenter tycker som de gör i den aktuella frågan, och även för att ge en förståelse till hur vi har resonerat i slutsatsen.

Syftet med revisionen är att revisorns arbete ska mynna ut i en revisionsberättelse. Revisionsberättelse kan sägas vara slutprodukten av själva granskningen.<sup>20</sup> Revisionen ska även öka trovärdigheten åt de olika intressenterna. Då revisorn kritiskt ska granska den årsredovisning som företagsledningen har utlämnat, det vill säga, försäkra att denna årsredovisning är upprättad enligt god revisions sed samt enligt lagar och rekommendationer. Den lagstadgade revisionen delas vanligtvis in i fyra delområden. Dessa är förvaltningsrevision, revision av bokföringen, årsredovisning och koncernredovisning.<sup>21</sup> Revisorn avger sin revisionsberättelse och skapar trovärdighet gällande bolagsstämmans upprättande av balans och resultaträkning. I och med detta har revisorns oberoende en avgörande roll för intressenternas förtroende då de förlitar sig helt och hållet på den information som tillhandahålls från revisorn.

---

<sup>20</sup> Björn Lunden, *Revision praktisk handbok för revisorer*, 2005, 4:e Uppl. s.33

<sup>21</sup> FAR, 2005, s.69



Revisorns viktigaste roll i den så kallade kapitalmarknaden är inte att förändra utan genom granskning förstärka och ge förtroende till intressenterna som kan ta del av en rättvisande bild av företagets rapporter.<sup>22</sup>

Exempel på revisionsverksamhet:

- Revision i aktiebolag, ekonomiska föreningar och ideella föreningar.
- Granskning av kontrollbalansräkning.
- Revisorns yttrande vid apportemission.
- Revisorns intyg till bidragsgivare om att bidrag har använts på ett visst sätt.
- Revisorns intyg till leasingbolag om att bolaget har försäkrat den leasade egendomen.
- Rapport beställt av företagaren avsedd att visas upp för en potentiell köpare av bolaget.<sup>23</sup>

Vi vill påstå att revisionen hjälper företagets redovisning att uppfylla de kvalitativa kriterierna som krävs av den. Dessa kvalitativa kriterier är relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Framst är det tillförlitligheten och jämförbarheten av redovisningen som revisionen hjälper till att uppfylla. Revisionen ger redovisningen tillförlitlig information eftersom den kritiskt granskar det aktuella företagets verksamhet och räkenskaper. Jämförbarheten ger en mer rättvis granskning då revisorerna granskar redovisningen efter gällande lagstiftning, vilket gör att intressenter lättare kan jämföra olika årsredovisningar.

## 3.2 Revisorns olika roller

---

En revisor kan agera i olika roller, den mest vanliga rollen som revisorn har är att enligt lagstiftningen upprätthålla revision för klientföretaget. Revisorn kan även agera som en rådgivare i enlighet med god yrkessed. Denna roll är ganska vanlig då revisorn redan är insatt i klientföretagets verksamhet efter granskningsuppdraget denne har utfört. En typ av rådgivning är att revisorn ger de råd som företagsledningen efterfrågar, och som även har ett naturligt samband med revisionsverksamheten. Denna typ av rådgivning kallas för fristående

---

<sup>22</sup> Sven Erik Johansson, Einar Häckner, Eva Wallerstedt, *Uppdrag revision revisorsrollen i takt med förväntningarna*, s.109-113

<sup>23</sup> Revisorsamfundet SRS, *Vägledning för revisorer – Analysmodellen*, s.8

rådgivning som ska utföras utan att den riskerar revisorns självständighet och opartiskhet.<sup>24</sup>

Revisorns uppgift är att denne ska kontrollera hur styrelsen och ledningen sköter sitt förvaltningsuppdrag. Uppgiften blir att kontrollera att den är utförd på rätt sätt och där ingår även granskning och bestämmelser för rapportintyg. Granskningen av revisionen ska ske på ett sådant sätt att revisorn förblir oberoende.<sup>25</sup> Detta ligger till grund för valet av att studera revisorns olika roller som hänger ihop med begreppen oberoende samt granskare som i sin tur bidrar till den så kallade konflikten. Revisorns granskningsfunktion ska man skilja från det beslut som bolaget fattar i olika sammanhang, det vill säga revisorn ska endast kontrollera och ge råd i enlighet med god revisionssed, men inte medverka i beslutstagandet.<sup>26</sup>

### 3.3 Revisorns oberoende

---

Ett centralt begrepp kring revisorns arbete är den omdebatterade oberoende frågan. Detta har diskuterats både nationellt samt internationellt redan vid yrkets begynnelse. Debatten har dock tagit mer fart i samband med utökning av revisorns arbete som fristående rådgivare, då detta har ökat de senaste åren. Frågan har även varit under debatt om i vilken utsträckning revisorn kan agera som en oberoende part vid utfärdande samt granskningen av rapportintyg. Därför tycker vi att det är viktigt att fördjupa sig i vad som anses med revisorns roll som en oberoende part.

Frågan som har väckts är om det är möjligt att kombinera revision med rådgivningstjänster. Kritiken mot en sådan kombination skulle då vara att revisorns oberoende hotas då man ger råd i samband med revisionen och sedan granskar dessa råd. Idag ser man att denna trend, det vill säga att få både revisionstjänster samt rådgivningstjänster på en och samma byrå är på tillbakagången. Dagens debatt är numera företagets samt intressenternas stora förväntningar på revisorerna.<sup>27</sup> Vi anser att dessa förväntningar på revisorerna som uppstår både från intressenterna samt företaget skapar det så kallade förväntningsgapet, där intressenter samt företaget förväntar sig mer än vad revisorn har befogenhet att ge.

---

<sup>24</sup> FAR, *Revision, en praktisk beskrivning*, FAR FÖRLAG, Stockholm, 2006, s.127

<sup>25</sup> Björn Lunden, *Revision, praktisk handbok för revisorer*. 2005, 4:e Uppl. s.8

<sup>26</sup> Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, 3:e Uppl. s.39

<sup>27</sup> Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, 3:e Uppl. s.21-22

I 1910 års ABL kom den första lagen om att revisorn ska vara oberoende både till bolaget samt dess styrelse.<sup>28</sup>

Efter en rad skandaler där revisorer inte upptäckte att ledningen av flera kända amerikanska företag hade manipulerat den ekonomiska redovisningen, gjorde att revisorerna världen över kritiserades hård. Som en motåtgärd för detta antog EU parlamentet 2005 ett nytt åttonde direktiv som bland annat skulle säkerställa revisorns oberoende.<sup>29</sup> Vi anser att detta var en strategi från EU parlamentet, för att motarbeta den osäkerhet och det kaos som skulle ha skapats på den finansiella marknaden på grund av misstanke och misstro för den ekonomiska informationen som säkerställs och erhålls från revisorer. Detta skulle innebära att direktiven skulle ta en ny riktning från att vara ägarbeskyddande till att bli mer intresse samt minoritetsbeskyddande.

EG:s nya åttonde bolagsdirektiv innehåller bestämmelser om bland annat tillsyn, kvalitetssäkring, revisionskommittéer, revisorns oberoende samt vilken kompetens de personerna skall ha för att revidera bolagen.<sup>30</sup> Begreppet oberoende kan förklaras med att revisorn i sin rapportering ger ett uttryck av sina personliga och professionella bedömningar enligt lagar och normer som gäller för detta. Man menar att en revisors ställningstagande kan påverkas av andra faktorer som kan beröra granskningen av den ekonomiska redovisningen. Då man anser att dessa faktorer kan påverka revisorns opartiskhet samt självständighet som numera efterfrågas starkt av omvärlden.

### 3.4 God revisionsred

---

ABL:s nionde kapitel, tredje paragrafen, första stycket bestämmer storleken av granskningen av vad som kan anses som god revisionsred. Rekommendationer om tillvägagångssättet för att erhålla god revisionsred tas upp i Revisionsstandard i Sverige.<sup>31</sup> Revision ska enligt ABL utföras enligt god revisionsred. Kompetens, oberoende och tystnadsplikt är grundkraven för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn. Detta har känts naturligt att upplysa då vi anser att revisorn som granskare vid apporuppdrag ska ha kompetens samt vara oberoende så

---

<sup>28</sup> Adam Diamant, *Revisors oberoende*, 2004, s.36

<sup>29</sup> Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, 3:e Uppl. Sid. 21

<sup>30</sup> Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, 3:e Uppl. Sid. 45

<sup>31</sup> Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, 3:e uppl. s.36

att han kan skapa ett förtroende vid utfärdandet av ett sådant intyg. Då ett apportuppdrag är en del av revisionsverksamheten så ska detta ske enligt ABL:s rekommendationer om god revisionsred.

Enkelt uttryckt är god revisionsred detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme. FAR:s styrelse har låtit översätta IFAC:s revisionsrekommendationer till svenska, Revisionsstandard i Sverige.<sup>32</sup>

### **3.5 God revisorsred**

---

God revisorsred behandlas i revisorslagen 19:e paragrafen, där det föreskrivs att en bolagsrevisor ska uppmärksamma god revisorsred. Dessa regleringar ses som yrkesetiska regler som ger uttryck för hur FAR uppfattar god revisorsred. Då dessa regleringar inte ger svar på alla frågor så har FAR utfärdat kompletterande rekommendationer och uttalande på vissa särskilda frågor.<sup>33</sup>

Vi anser att bestämmelserna om god revisorsred innebär att förpliktelsen inte begränsas till faktiska revisionsuppdrag, utan är tillämplig på revisorns yrkesverksamhet i största allmänhet. Alltså även på andra närliggande uppdrag som förekommer inom ramen för revisorsyrkets praktiserande, som rådgivning, skattefrågor med mera.

Vi har valt att informera om god revisorsred i och med debatten om att särskilja vilka rådgivningstjänster som anses vara revisionsnära eller fristående, och som har upplyst problematiken med revisorns roll som rådgivare. Bestämmelserna om god revisorsred försöker vägleda revisorer om vilka rådgivningstjänster som kan utföras och samtidigt ligga inom ramarna för analysmodellen.

### **3.6 Analysmodellen**

---

En nyhet i den revisorslag som gäller från första januari år 2002 är att revisorns opartiskhet och självständighet skall prövas enligt en särskild analysmodell. FAR har givit ut en

---

<sup>32</sup> <http://www.farsrs.se>, 25/3 2008. kl: 11:32

<sup>33</sup> Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, 3:e uppl. s.39

vägledning till analysmodellen som stöd för tillämpningen.<sup>34</sup>

Analysmodellen har känts relevant att diskutera i detta avsnitt av uppsatsen, då ett av hoten i analysmodellen är självgranskning som är det vanligaste hotet mot revisorns oberoende, och som kan uppstå i samband med värderings uppdrag. Vi anser att självgranskningshotet vid utfärdande av rapportuppdrag kan uppstå vid värderingen av rapportegendomen. Vi har även velat upplysa om analysmodellen då det är ett krav på att revisorn/revisionsbyrån/specialisten ska följa analysmodellen vid varje nytt fristående eller revisionsnära rådgivningsuppdrag till revisionsklienten.

En analysmodell ska bland annat hjälpa till att förebygga att ekonomiska brottsskandaler inträffar samt för att skapa förtroende så att intressenterna ska kunna lita på företagets redovisningar och finansiella rapporter.

Under 2001 gjordes en iakttagelse över reglerna om oberoende, vilket resulterade i en ramverksmodell som med en logisk struktur skulle underlätta arbetet med analys och problemlösning gällande oberoende. Detta är den så kallade analysmodellen som skall identifiera situationer som kan utgöra hot mot oberoendet samt motåtgärder som kan eliminera eller reducera olika hot till en nivå i det enskilda uppdraget.<sup>35</sup>

Analysmodellen har varit en del av revisorers arbete sedan 2002. Det har skett uppdateringar och kompletteringar i samband med ändringar av lagar nationellt och internationellt.

Debatten kring revisorns oberoende har pågått länge. Debatten fick ny fart efter bland annat Enronaffären, men även på grund av den nya revisorslagen 21:a paragrafen, samt analysmodellens bestämmelser om revisorns prövning av sin ställning.<sup>36</sup>

Inför varje revisionsuppdrag skall revisorn pröva om det finns omständigheter som kan påverka förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.<sup>37</sup> Revisorn prövar genom att kontrollera om han har ett eget intresse? (Egenintressehot), har revisorn lämnat tidigare

---

<sup>34</sup> <http://www.farsrs.se>, 25/3 2008. kl: 11:48

<sup>35</sup> FAR INFO nr 19/20, 2001

<sup>36</sup> Balans nr 10, 2003 s.36-42

<sup>37</sup> FAR INFO nr 7, 2003

råd? (Självgranskningshot), Förekommer partsställning? (Partsställningshot), Vänskapsförhållande? (Vänskapshot). Revisorn får inte på något sätt känna sig hotad av en person som ska ingå i granskningen (Skrämselhot). Om något av dessa hot förekommer ska revisorn säga ifrån sig uppdraget. Detta för att om revisorernas granskning ska kunna göras på ett tillförlitligt sätt krävs det att de är oberoende gentemot sina klienter.<sup>38</sup>

En oberoendeanalys måste uppdateras fortlöpande. Revisorn ska inte bara innan själva uppdraget pröva sina förutsättningar för opartiskhet och självständighet, de måste även göra detta under hela uppdragstiden om det finns anledning till detta. Omständigheter som kan orsaka omprövning kan till exempel vara att personerna som ingår i revisions- eller konsultuppdragsteamet ändras, eller att det fristående rådgivningsuppdraget utökas eller får ändrad inriktning.<sup>39</sup>

Oberoendeanalysen ska dokumenteras och revisorslagen säger att det är tillräckligt om dokumentationen av ett revisionsuppdrag är färdigställt vid tiden då revisionsberättelsens avges. Men en tidig dokumentation ger de bästa förutsättningarna för att informationen som sparas är riktig. Utgångspunkten bör därför vara att dokumentationen sker fortlöpande i anslutning till att oberoendeanalysen uppdateras.<sup>40</sup>

Detta skall ingå i dokumentationen:

- En tydlig beskrivning av varje enskilt rådgivningsuppdrag
- Kommentarer till varje oberoendehot, vidtagna åtgärder och revisorns slutsatser.<sup>41</sup>

Revisorer är enligt revisorslagen 28:e paragrafen skyldiga att lämna de uppgifter som behövs för tillsynen till redovisningsnämnden. Revisorer måste vara beredda att när som helst visa utredningar som visar att det inte finns någon anledning att tvivla och ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet i ett vist uppdrag inom revisionsverksamheten.<sup>42</sup>

I en artikel med Christer Lefrell som är avgången myndighetschef på Revisornämnden, uttalar

---

<sup>38</sup> FAR, *Revision, en praktisk beskrivning*, FAR FÖRLAG, Stockholm, 2006, s. 114

<sup>39</sup> Revisornämndens uttalande 2003-06-11

<sup>40</sup> Revisornämndens uttalande 2003-06-11

<sup>41</sup> FAR INFO nr 7 2003

<sup>42</sup> Revisornämndens uttalande 2003-06-11

han sig om att han har stora tvivel på att denna analysmodell kommer att fungera. Ett av argumenten han har för detta är att den är svår att tillämpa och han menar att det kommer att ta lång tid innan man har byggt upp en praxis så att man ser var gränserna går. Han säger också att det kommer kräva mycket tid av både revisornämnden och branschens sida att få ordning på tillämpningen. Christer berättar också om en studie som revisornämnden genomförde år 2002. Studien gick ut på att granska hur revisorerna behandlar analysmodellen, och resultatet blev inte så lysande. Christer förklarar att det kändes som att vissa av revisorerna bara ser det som ännu en blankett att fylla i. Han exemplifierar om att det är vanligt att man lämnar skatteråd till klienterna, detta kryssar revisorerna sedan i och det betraktas som ett självgranskningshot. På blanketten anger man att det är en konsult utanför revisorteamet som lämnat skatteråd, och i och med detta så blir revisorn oberoende.<sup>43</sup>

Urban Engerstedt och Anders Strömquist skriver i sin artikel i Balans om ”*jämförelse mellan gamla och nya oberoenderegler*”. De menar att en av de större skillnaderna mellan den gamla och nya lagen är det andra stycket i 21:a paragrafen som inte fanns med i den gamla lagen som gällde mellan 1 juli 1995 till 31 december 2001. I det andra stycket i 21:a paragrafen i den nya lagen står det ”Revisorn behöver inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.”<sup>44</sup>

Den ekonomiska informationen som företag lämnar i sina årsredovisningar skall vara trovärdig vilket är revisorernas uppgift att undersöka. Det ställs därmed mycket höga krav på revisionen det vill säga att den utförs av kompetenta revisorer som kan inta en opartisk och självständig ställning i förhållande till det reviderade företaget.

När det gäller tillämpning av analysmodellen i samband med fristående rådgivning och revisorernas dokumentation av sin oberoendeanalys finns det oklarheter enligt Revisorsnämnden (RN).<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> Balans nr 8-9 2003, s.30-33

<sup>44</sup> Balans nr 10 2003, s. 36-42

<sup>45</sup> FAR INFO nr 7 2003

Enligt en av praktikerna, Lars Egenäs, innebär analysmodellen att alla tjänster som levereras ska utvärderas ur oberoende synpunkt. Detta utifrån en beskrivning av vad som levereras, vem som gör det, hur eventuella hot hanteras och vilket arvode. Egenäs säger att allt ska dokumenteras i analysmodellen för varje uppdrag där ställningstagande skall tas till huruvida tjänster kan levereras. Allt detta för att tillse att revisorns oberoende inte ”förverkas” så denna/e inte kan kvarstå som revisor.

### 3.6.1 Självgranskningshot

---

Självgranskningshotet är en del av analysmodellen som revisorn måste ta hänsyn till vid en bedömning om uppdraget är ett hot mot revisorns oberoende och opartiskhet. Självgranskningshot kan orsaka störningar av revisorns förtroende, om denna ska granska det som tidigare har upplysts av samma person.<sup>46</sup>

Självgranskningshotet består av olika typer:

1. Omprövning av det som revisorn tidigare har granskat eller har gett råd om. Detta inkluderar granskning samt omprövning av apportintyg. Man menar att det kan vara svårt att anta att ett tidigare ställningstagande eller en bedömning kan vara felaktig.
2. Fristående rådgivning har lämnats av revisorn eller någon annan i revisionsteamet. Denna typ av rådgivning omfattar bland annat olika tjänster inom redovisning, biträde med deklARATIONER och skattefrågor och ekonomisk planering.
3. I situationer där revisorn har varit anställd hos revisionskunden.
4. Vid jäv situationer där någon närstående till revisorn ingår i klientens ledning eller på något sätt deltagit i exempelvis redovisning som revisorn sedan ska granska.<sup>47</sup>

Fristående rådgivning har setts som ett stort hot mot revisorns oberoende. Men ett förbud mot revisorns roll som rådgivare av det han själv ska granska skulle medföra en begränsning gällande de råd som revisorn kan ge för att förbättra klientens uppställning av årsredovisning samt sammansättningen och effektiviteten i företagets interna kontrollsystem. Detta skulle

---

<sup>46</sup> Krister Moberg, *Bolagsrevisorn*, 2006, 3:e uppl. s.95

<sup>47</sup> Revisorsamfundet SRS, *Vägledning för revisorer, analysmodellen*, s.13



även innebära att revisorn inte skulle kunna upplysa om eventuella olagligheter och ersättningsansvar som företagsklienten skulle kunna stöta på.<sup>48</sup>

### 3.7 Apportintyg

---

I detta avsnitt har vi valt att beskriva begreppet apportegendom samt apportintyg. Avsnittet ska öka läsarens förståelse om apportuppdrag samt konflikten som kan uppstå vid värdering och utfärdandet av ett sådant intyg.

Vid nybildning av ett bolag och vid nyemissioner där ett bolag tillförs annan egendom än pengar (apportegendom), ska revisorn (bolagets revisor eller en så kallad apportrevisor) utfärda ett apportintyg som innehåller uttalande om hur denna egendom kan nyttjas i bolaget samt hur stort värdet på den tillförda egendomen är. Det är den kvalificerade revisorn som ska utfärda apportintyget enligt svensk rätt. EG-direktivet tillägger att apportintyget inte behöver avges av en revisor, utan det kan också avges av en oberoende sakkunnig person som utses eller godkänds av myndigheten eller domstol. I samband med förarbetena till ABL har man däremot bestämt att utfärdandet av apportintyg ska avges av en revisor. I samband med nybildning av bolag där apportegendom förekommer ska revisorn enligt ABL:s andra kapitel, nionde paragrafen avge ett yttrande. Detta yttrande handlar om att apportegendom har tillförts bolaget och att det redovisade värdet inte överstiger det verkliga värdet samt att denna egendom är till nytta för bolaget.

1995 gjordes ett tillägg i EG:s andra bolagsdirektiv där revisorn ska ange vilken värderingsmetod denne har använt sig utav samt en beskrivning av den aktuella egendomen. Denna nya lag gäller endast vid upprättandet av intyg inför registreringen av emissionen hos PRV. Vi skulle vilja kritisera tilläget i EG:s andra bolagsdirektiv eftersom det endast gäller vid registrering hos PRV. Vi anser att det är av lika stor vikt att redogöra för värderingsmetod, beskrivning av egendom samt värderingsproblem i samband av intygsutfärdandet inför beslutet på bolagsstämman, då detta kan ligga i intressenternas intresse. En annan kritik är att man i tidigare förarbeten uttalat sig om att revisorn ska granska egendomens värde på ett liknande sätt som i årsredovisningen. Enligt EG direktiven ska apportintyget utfärdas av en oberoende sakkunnig person, då vi anser att ett självgranskningshot uppstår då den

---

<sup>48</sup> Balans nr 2 1999

sakkunniges uttalande baseras på vad styrelsen har redogjort i sin styrelseberättelse. Och därmed hotas revisorns (sakkunnige) oberoende vid en fullföljelse av bestämmelserna. En brist i ABL:s bestämmelser kring värdering av apportegendom anser vi är att det inte framgår vem som har gjort värderingen av den aktuella apportegendomen, om det är styrelsen själv, bolagsrevisorn eller en oberoende värderingsman som har används. Detta kan ha betydelse för intressenterna eftersom en trovärdig rapport föreligger att värderaren samt granskaren har varit oberoende.

Vid nyemission där bolaget har tillfört apportegendom ska revisorn enligt ABL avge intyg inför beslutet vid bolagsstämman samt ett intyg inför registreringen av emissionen hos PRV. Syftet med intyget är att revisorn försäkrar att det finns täckning för det redovisade egna kapitalet. Då detta är en funktion som har till syfte att skydda de övriga intressenterna i bolag med flera ägare. Detta ska även förhindra ett missbruk av att apportegendomen värderas för högt.

Enligt förarbeten till ABL ska en revisor som har till uppgift att vid revisionen granska och värdera de tillgångarna som styrelsen har tagit upp i årsredovisningen, även utfärda apportintyget. Detta eftersom man anser att revisorn då har tillräckligt med kunskaper för en sådan värdering.

Vi anser att problematiken och konflikten gällande självgranskningshotet som uppstår har sin grund i lagens synsätt på en revisors roll samt förmåga att värdera apportegendomen, för att sedan granska samma egendom som i sin tur ger grund för den så kallade självgranskningshotet som en revisor kan råka ut för.

## 4. Empiri

---

*I detta avsnitt presenterar vi uppsatsens empiri som är ett underlag för vår analys del. Empirin är uppdelad i tre olika områden; oberoendet i generell benämning, självgranskningshotet vid rådgivning samt självgranskningshotet vid utfärdandet av apportintyg. Inom varje delområde presenteras sammanställningen av enskilda revisorers svar.*

---

Respondenternas svar i detta avsnitt kommer i samma ordning som frågorna i intervjuunderlaget. Revisorerna i detta avsnitt vill vara anonyma, därför har vi valt att nämna dem vid påhittade namn då detta ger ett mer personlig intryck.

### 4.1 Respondenterna

---

#### Generella frågor

Bengt är en auktoriserad revisor med 11 år i branschen varav fem år som auktoriserad. Han är över 40 år och arbetar med små och medelstora familjeägda aktiebolag.

Han har inte sagt upp något uppdrag på grund av hot mot oberoende.

#### Självgranskningshotet vid rådgivning

Bengt menar att rådgivning är en viktig del av en revisors arbete, och utövas ganska ofta. *”Man måste särskilja mellan vanlig rådgivning och fristående rådgivning”*. Han antyder att definitionen av vanlig rådgivning i samband med revisionsuppdrag är skatterådgivning samt svar på frågor gällande olika regler som uppstår i samband med revisionen samt löpande under året. Detta anser revisorn ger fördelar eftersom missförstånd och fel vid frågor om regleringar samt hur man ska gå tillväga reduceras genom att ha en löpande kontakt med kunden. *”Skillnaden mellan dessa två rådgivningsbegrepp finns i regleringen om vad som anses vara stora samt små bolag”*. Bolag vars antal anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till över 50 personer, Bolag vars balansomslutning under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till över 25 miljoner och att bolagets nettoomsättning under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till över 50 miljoner. Och för att ett bolag ska anses som ett stort bolag så behövs bara två av dessa

kriterier vara uppfyllda. I ett sådant stort bolag tillåts inte fristående rådgivning det vill säga en rådgivning som inte är revisionsnära, och med detta menas rådgivning kring upprättande av årsredovisning, deklaration, bokslutsarbeten samt rådgivning som påverkar klientens affärer. Fristående rådgivning tillåts så länge påskrivande revisor är från en annan revisionsbyrå. Han säger att till små bolag kan man erbjuda dessa rådgivningstjänster så länge det inte är den påskrivande revisorn som ger rådgivningen. Bengt menar att självgranskningshot uppstår då om revisorn byter roll från att vara den påskrivande revisorn till att bli fristående rådgivare vid ett granskningsuppdrag.

*”Jag ser en intressant utveckling av rådgivningstjänster i samband med elimineringen av revisionsplikten för små bolag”.* Denna reglering kommer med stor sannolikhet att träda i kraft år 2011. Regleringen för att stora bolag ska ha en revisor kommer att kvarstå. Men 96 procent av de svenska bolagen som anses vara små kommer att få välja själva om de vill ha en revisor eller inte. I samband med denna lagstiftning anser Bengt att rådgivningstjänster kommer att öka då många bolag kanske väljer bort att ha en revisor som ska granska bokslutet, och kommer då att behöva rådgivning av olika slag. Revisionsbyråer kommer då inte att hindras från att utöva rådgivning. Han vill även påpeka att den nya lagstiftningen inte kommer att påverka valet av att ha en revisor, då de flesta bolag troligtvis kommer att välja att ha revisionen kvar. Då detta är viktigt gentemot bolagets olika intressenter som banker, leverantörer, kunder samt styrelsen som har ett personligt ansvar gentemot aktieägarna och därmed är i behov av en korrekt granskning. En annan fördel med revisionen är kvalitetsfunktionen som ökar trovärdigheten. Revisor A säger även att redovisningsrådgivning är på frammarsch i samband med den tekniska utvecklingen som underlättar för kunden att utföra sin bokföring.

*”Rådgivningstjänster måste ligga inom analysmodellen ramar för att kunna behålla sitt oberoende”.* Med detta menar Bengt att rådgivningen inte får påverka klientens affärsbeslut, eller att man får företräda klienten vid olika processer där revisorn är tvungen att ta klientens part. Däremot får man som tidigare nämnts utöva rådgivning i samband med tolkning av lagstiftning och reglering kring skatter och redovisning.

Bengt tycker inte att det har skett några större förändringar i samband med införandet av analysmodellen. *”Vi använde samma principer som finns i analysmodellen eftersom dessa har varit reglerade i god revisionssed redan innan införandet av analysmodellen”*

Ett exempel på detta som Bengt uppger om är förbudet mot utövning av fristående rådgivning till revisionsklienten. Den enda förändringen är enligt honom den dokumentation som upprättas i samband med granskningen av revisorns oberoende. Han tycker att det är bra med analysmodellen då den förtydligar regleringen om vad man får och inte får göra. Bengt tycker även att dokumenteringen i analysmodellen hjälper till att reducera missförstånd och problem som kan uppstå i framtiden då man alltid har möjligheten att gå tillbaka och titta på sin dokumentation. Enligt honom finns det inga nackdelar med analysmodellens införande. Men han skulle tro att många revisorer kan uppleva en nackdel med analysmodellen i samband med den dokumentation som blir ett extra arbetsmoment men som enligt Bengt inte är något tidskrävande arbete.

Avskaffningen av revisionsplikten är ett färskt ämne menar Bengt. Redovisning och ekonomi tjänster är de konsulttjänster som kommer att påverkas mest av avskaffningen enligt revisorn. Men eftersom detaljer om innehållet inte är reglerat ännu är det lite svårt att veta exakt hur detta påverkas. Men han spekulerar i att ekonomi/service tjänster kommer att utvecklas i samband med denna avskaffning. Det som även kan påverka är den nya utvecklade titeln som infördes förra året. Föreningen FAR, vars medlemmar består av auktoriserade revisorer, har öppnat för vissa former av konsulter som till exempel skattekonsulter att vara medlem i föreningen med förutsättningen att man jobbar på en revisionsbyrå. Utvecklingen har bidragit till att även redovisningskonsulter har möjligheten att bli medlem i denna förening. Detta medlemskap har utvecklat titeln auktoriserad redovisningskonsult. Det är oklart vart denna titel kommer att ge för auktoritet till dessa auktoriserade redovisningskonsulter. Bengt spekulerar i att avskaffandet av revisionsplikten kommer att leda till en utökad auktoritet för redovisningskonslterna där de kan utfärda intyg om granskning av bokföringsarbetet, där detta intyg har en kvalitet stämplad funktion. Han fortsätter med att påpeka om spekulationer som har uppstått kring avskaffningen av revisionsplikten. Oklarheten i spekulationerna har sin grund i att man ännu inte är upplyst om vilka regleringar som kommer att bli följden av denna avskaffning. I och med att försvinnandet av en lagstiftning ger grund till uppkomsten av nya lagstiftningar beroende på vilka krav de olika intressenterna såsom banker, leverantörer samt skatteverket ställer menar Bengt.

*”De som är mest kritiska mot avskaffandet är skatteverket, de menar att det redan görs många fel vid bokslutet trots kravet på att ha en revisor”.* Bengt tillägger att lagstiftningen har sin grund i att stimulera marknaden, det vill säga att flera ska välja att starta eget då

kostnaden i samband med kravet på revisorn försvinner. En annan anledning till denna reglering är anpassningen till internationella lagstiftningar.

Revisorn Bengt ser det på två olika sätt gällande arbetet med analysmodellen vid avskaffandet av revisionsplikten. Arbetet med klienter som väljer att behålla revisionen kommer att innebära att man fullföljer analysmodellens regler. Vid arbete med klienter som väljer bort revisionen så sammanfaller hela arbetet med analysmodellen och därmed frågan om revisorns oberoende som i sin tur medför att revisorn i stort sätt kan erbjuda vilka konsulttjänster som helst till dessa klienter.

Bengt ser en möjlighet till upprättandet av nya lagstiftningar, men för tillfället kom han inte på något som han tyckte behövdes regleras. *”Den svenska regleringen är bra då man kan särskilja rollerna och vad man får och inte får göra”*. Han ser det som en självklarhet att man inte ska vara med och utforma något som man sedan själv ska vara med och granska. Man kan inte heller agera som en part för till exempel bolaget och ta deras sida, då är man inte oberoende som revisor.

### **Självgranskningshotet vid utfärdandet av apportintyg**

Revisorn Bengts åsikt om utfärdandet av apportintyg är positiv. *”Det är självklart att ett bolag ska ha denna möjlighet”*. Han tycker även att det är extra viktigt för större företag då de kan ha apportegendom som uppgår till höga värden.

Bengt anser att svårigheter som kan uppstå i samband med utfärdandet av apportintyg är värderingen av apportegendomen. *”Revisorn har inte den kompetensen och kunskapen som krävs vid en värdering, detta ska utföras av en oberoende expertis inom det aktuella området”* Det är företaget som väljer expertisen som ska utfärda intyget, som senare måste godkännas samt skrivas på av revisorn som ska bedöma om detta är en oberoende och tillräckligt kunnig person. Valet av expertis sker genom en dialog mellan bolaget och revisorn. Revisorn kan vid goda skäl vägra godkänna bolagets val av expertis och förslå en mer trovärdig sådan. Företaget måste då följa revisorns råd så länge de inte har någon bra motivering till en annan expertis. Revisorn vid sitt förslag om expertis ska behålla sitt oberoende och inte bli partisk. Revisorn Bengt tycker även att revisionsintygets kvalitet förbättras om revisorn själv väljer en expertis som är oberoende från honom själv och bolaget. *”Revisorn ska granska pålitligheten och rimligheten i intyget som har utfärdats av expertisen”*. Bengt hävdar även att det är svårt

att veta om expertisen är oberoende, det vill säga att inga personliga band finns mellan expertisen och bolaget. Det är revisorns jobb att bedöma om expertisens intyg är pålitligt, vilket leder till att revisorn agerar indirekt som värderingsman och försäkrar att intyget är riktigt och pålitligt. *”Revisorns värdering bör göras med en professionell bedömning som prövar intyget pålitlighet”*. Vid en eventuell misstanke ska revisorn begära omprövning hos någon annan oberoende expertis. I slutändan är det revisorn som måste intyga om att revisionsbevis är starkt nog. Han berättar om svårigheten som kan uppstå i samband med att bedöma om expertisen är en tillräcklig kunnig person för det som ska värderas, då det ibland är en väldigt svår och ovanlig egendom ska värderas. Ibland är egendomen så ovanlig att det uppstår problem med att hitta någon värderingsexpertis.

Revisorn Bengt hävdar att ett självgranskningshot uppstår om revisorn själv värderar egendomen, denna värdering ska ske av en extern part. Han berättar att han aldrig har eller skulle värdera något själv men det finns möjlighet till att revisorn skulle kunna värdera apportegendomen om denne tidigare haft och fortfarande har stora kunskaper inom området. Exempelvis vid värdering av en bil så finns det möjlighet för revisorn att värdera bilen om han själv har jobbat i många år med bilförsäljning och fortfarande har kunskaper om bilar nuvarande. Han fortsätter med att hävda att sådana fall är svåra att motivera för en revisor.

Bengt tycker att utfärdandet av apportintyg är en del av revisionsverksamheten så länge värderingen sker av en extern oberoende expertis. Han tycker även att det är självklart att en revisor ska granska oberoendet samt pålitligheten i ett sådant intyg. Han tillstyrker detta med att hävda att en revisors arbete mestadels består av olika slags granskningar, så en granskning av apportintyg faller naturligt anser han. Enligt Bengt så sker denna granskning av apportintyg vid bolagsbildning, löpande under verksamhetsåret samt vid handel med aktieägarna. Processen sker likadant vid alla dessa tillfällen, där en extern expertis värderar och utfärdar apportintyg och revisorn godkänner detta intyg. Bengt tycker inte att granskningen ska ske av någon annan som exempelvis ett statligt organ så länge man får fram relevanta revisionsbevis. Han menar att även om någon annan än revisorn skulle granska apportintyget så skulle revisorn vara tvungen att granska dennes granskning i slutliga bedömningen av hela året.

Revisorn Bengt lyfter fram fördelarna med dialogen som ska ske mellan revisorn och klienten (styrelsen), där diskussionen ska mynna ut i en överenskommelse om val av expertis som känns bra av båda parterna. Vid större värderingar så träffas oftast alla tre parterna, det vill

säga revisorn, bolagets styrelse samt värderaren. Vid dessa träffar ska alla kunna få svar på sina frågor eller om värderaren har funderingen som behöver tas upp med samtliga parter.

Bengt har aldrig gått emot styrelsens redogörelse vid utfärdandet av apportintyg. *”Det är väldigt ovanligt att man kommer till ett slut och någon skriver under ett apportintyg där det föreligger konflikter eller om man inte är överrens”*. Han menar även att det skulle vara väldigt konstigt om revisorn först godkänner en värderare för att sedan gå emot dennes värdering när man en gång har godkänt dess expertis. Det mest väsentliga är att alla parter är överrens och att revisorn känner att värderingen är korrekt och kan skriva under en sådan värdering.

*”Jag har aldrig avsagt mig ett uppdrag att utfärda apportintyg åt en klient där jag har jobbat som ordinarie revisor”*. Hans motivering är att eftersom utfärdandet av apportintyg är en del av revisionen så har han inte sett någon anledning till att avsäga sig ett sådant uppdrag. Bengt menar att något som skulle kunna orsaka avsägelse av ett uppdrag att utfärda apportintyg, skulle kunna vara om egendomen är väldigt ovanlig och det är nästintill omöjligt att hitta en expertis som skulle kunna ge en korrekt värdering av egendomen. Ett exempel på en sådan egendom skulle kunna vara om företaget har utvecklat någon invecklad teknisk lösning eller innovation. En annan anledning till avsägelse till ett sådant uppdrag skulle kunna vara en konflikt mellan revisorn och bolaget om val av värderingsexpertis, då revisorn och styrelsen har svårt att komma överrens.

Revisorn Bengt säger att godkännandet av apportintyg är en känslig situation för revisorn.

*”En felvärdering kan ge omfattande konsekvenser vid en eventuell granskning, då ifrågasätts revisorn om vilka revisionsbevis han hade för att intyga att egendom uppgick till det värderade beloppet”*. Vid en eventuell konkurs av bolaget kommer intressenterna troligtvis att stämna revisorn om denne inte har något revisionsbevis. Vid en eventuell stämning kan revisorn bli prickad hos revisorsnämnden och förlora sin auktoritet samt bli skadeståndsskyldig.

## **Generella frågor**

Karin är en auktoriserad revisor med 21 år i branschen varav sex år som auktoriserad. Hon är i 40 års ålder och arbetar med små ägarledda, stora samt kommunala bolag men även föreningar och stiftelser.



Hon har inte sagt upp sig i något befintligt uppdrag på grund av hot mot oberoende. Men hon har tackat nej till uppdrag på grund av hot mot oberoende och därmed hänvisat till någon annan revisor på byrån.

### **Självgranskningshotet vid rådgivning**

Karin berättar att hon utövar revisionsnära rådgivningstjänster nästan dagligen i samband med sitt revisionsuppdrag då denna rådgivning ingår i revisionen. Hon säger att hon även har jobbat med fristående rådgivning. På byrån som hon jobbar har de en del kombinerade rådgivningstjänster där någon på bolaget upprätthåller årsredovisningen och en annan revisor på samma byrå sköter revisionen av årsredovisningen.

På frågan om vilka rådgivningstjänster som kan utövas av en revisor utan att det hotar revisorns oberoende svarar Karin att frågan är så pass bred att svaret måste delas upp, *”Uppdelningen omfattar stora, små samt så kallade SOX bolag som är noterade på den amerikanska börsen”*. Stora företag ska uppfylla minst två av nedanstående kriterier: antal anställda har varit över 50 under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren, bolag vars balansomslutning har uppgått till över 25 miljoner under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren samt bolag vars nettoomsättning under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till över 50 miljoner. Enligt Karin så utövas inga kombinerade rådgivningstjänster. Byrån i ett sådant fall får välja om de vill utöva fristående rådgivning eller revisionstjänster. Fristående rådgivning omfattar hjälp med årsbokslutet, skatteberäkningar, dispositioner samt upprättande av årsredovisningen. Revisorn Karin menar att till de mindre bolagen kan man göra större insats med rådgivning trots att man sköter revisionen.

*”Enligt det nya utredningsförslaget vill man höja gränserna för de stora företagen genom att höja balansomslutningens gräns från 25 miljoner till 41 miljoner kronor och höja omsättningsgränsen från 50 miljoner till 83 miljoner kronor”*. Förslaget har som syfte att avskaffa revisionsplikten för dessa stora företag. I och med detta tror Karin att revisionsbyråer kommer att förlora många revisionsklienter. Men hon tror även att detta bidrar till en utveckling av olika samt nya rådgivningstjänster, och detta i följd av hur bankerna kommer att agera. Det vill säga deras krav på bolaget då banken vill veta om företaget är solid och kan betala tillbaks lånet. Skattemyndigheten kommer att utveckla sina deklarationspapper där företag får ange om de har haft en revisor som har hjälpt de med redovisningen. Enligt

skattemyndighetens beräkningar kommer denna avskaffning leda till ett skattebortfall på 130 miljarder kronor. Detta leder samtidigt till att skattemyndigheten blir tvungen att anställa fler personer som får jobba med granskning av deklARATIONER. *”Jag tror att olika intressenter kommer att kräva olika slags granskningar som är skräddarsydda för deras intresse, banker kanske kräver någon slags skräddarsydd granskning som inte är en full revision och som kan ligga till grund för utlåning till företag”*. Karin anser att framtida rådgivningstjänster kommer att utvecklas till mer intressentvänliga och revisorer får anpassa sitt arbete mer till skattemyndigheten samt externa intressenter. Hon menar att många revisionsbyråer är i full gång med att utveckla nya rådgivningstjänster. Ett exempel på detta är en stor byrå i Sverige som redan har lanserat den så kallade *”visionsbyrån”* där man hjälper företag med dess starka samt svaga sidor.

*”De rådgivningstjänster som kan utövas och samtidigt ligga inom analysmodellens ramar beror på om man har kombinerat uppdrag eller enbart rådgivning”*. Karin menar att om revisorn enbart jobbar med rådgivning åt en klient så kan han eller hon utöva i stort sett vilken rådgivningstjänst som helst så länge detta ligger i revisorns kompetensområden. Men om revisorn arbetar med revisionen så måste denne vara försiktig i sin roll som rådgivare. Revisorn bör även ta hänsyn till om klientbolaget är litet eller stort, men sen beror det mycket på om vilka relationer revisorn har till bolaget, det vill säga om revisorn är nära vän eller dylikt med bolagets styrelse.

Karin anser att införandet av analysmodellen är jättebra. *”Man tvingas tänka igenom och göra ett ställningstagande som man tidigare inte gjorde så formaliserat”*. Hon tycker även att det är bra med att läsa igenom analysmodellens olika ställningstaganden där revisorn får chansen att tänka om gällande de hot mot oberoendet som denne kan möta i samband med uppdraget. Hon menar att det inte har skett någon förändring gällande oberoendet men att nu måste revisorn vid varje uppdrag skriva på att denne har tagit ställning till oberoendet. Kraven på revisorns oberoende har varit oförändrad både före och efter analysmodellens införande. Nackdelen med analysmodellen anser Karin är tiden som det tar att tänka igenom och dokumentera de olika ställningstagandena.

Karin tror att avskaffandet av revisionsplikten kommer att medföra nya konsulttjänster, som till exempel mer anpassade samt skräddarsydda rådgivningstjänster till klienterna.

Hon tycker inte att det är svårt för en revisor att hålla sig inom analysmodellens ramar idag. *”Kan man inte hålla sig inom detta ramverk så ska man inte åta sig uppdraget”*. Förändringen om revisionspliktens avskaffning kan bli en följd till utvecklingen av nya rådgivningstjänster, och då får man ta ställning vid utövning av dessa nya rådgivningstjänster om revisorn är oberoende eller inte.

Karin anser att lagstiftningen är på väg mot en uppluckring dock inte gällande oberoendet. *”Jag hoppas på att lagstiftningen fortsätter att värna om revisorns oberoende gentemot olika myndigheter och andra intressenter”*. Detta ser revisorn som en viktig faktor gällande klientföretagets förtroende för revisorn, då detta skapar ett mervärde. Karin anser att om klientföretaget tror att revisorn för vidare information till olika myndigheter eller upplysningsgivare kommer hela tjänsten att falla. Klienten kommer då att begränsa den information som revisorn hade 100 procent tillgång till trots att företaget har skyldighet att lämna fullständig information till revisorn. Hon anser att nya lagstiftningar samt regleringar kan uppstå i samband med de nya rådgivningstjänster som är på gång att utvecklas. Ett exempel som Karin kallar för *”revision light”* och som består av utvalda delar av den fullständiga revisionen. Hon anser att det skulle kunna vara möjligt med införandet av nya modeller i samband med utveckling av till exempel nya lagstiftningar, men hon kunde inte ge några exempel.

*”Revisorer får utfärda apportintyg men jag ser problematiken i detta då det kan uppstå ett självgranskningshot”*. Vid frågan om hon anser att det är ett företags rättighet att införa apportegendom så svarar hon att eftersom lagstiftningen säger att det är okej så anses det vara okej.

*”Svårigheten som kan uppstå i samband med utfärdandet av apportintyg är värderingen av den egendom som tillförs bolaget att det verkligen motsvarar det verkliga värdet, då revisorer inte är några värderingsmän”*. Karin menar att en revisor inte har kompetens nog att värdera egendom som fastigheter samt maskiner med mera på egen hand. Problematiken ligger i att förlita sig på externa värderingsmän eller godkända värderingsinstitut. Hon anser att värderingsproblematiken uppstår även vid revisionsarbetet där bolaget kanske tar upp tillgångar till ett visst antal X kronor och då är det revisorns uppgift att bedöma om detta värde är rimligt.

*”Det faller naturligt att utfärda apportintyg då rimlighetsbedömning ingår i en revisorns dagliga arbete”.* En annan problematik i samband med utfärdandet av apportintyg anser revisorn är att godkänna den anlitate värderingsmannens kompetens. Som en lösning till denna problematik så tycker Karin att man ska vara noga med sitt val av värderingsinstitut.

Karin anser att det kan uppstå självgranskningshot i samband med värdering av apportegendom, om revisorn själv gör denna värdering. *”En revisor bör inte göra denna värdering utan ska ta hjälp av en tredje oberoende part”.* Oftast brukar värdet av apportegendomen vara omfattande och därför är det viktigt att egendomen bedöms till så verkligt värde som möjligt, och det kan främst göras av en expert inom det aktuella området.

*”En revisor bör inte skriva på ett apportintyg när det råder osäkerhet gällande värdet på apportegendomen”*

Revisorn Karin anser att frågan om utfärdandet av apportintyg som en del av revisionsverksamheten är ett komplext samt svårt avsnitt. *”Trots att det sker daglig granskning av bolagets olika befintliga tillgångar så tycker jag att det är betydligt svårare att värdera en apportegendom än en tillgång som är intakt i bolaget”.* Hon menar att i sitt dagliga arbete så granskar hon arbete som andra har utfört. Själva beslutet tas från bolaget men det är revisorn som godkänner dessa beslut, hämtning av information i ett annat sammanhang som information om banktillgodohavandet hämtas från banken, det vill säga en tredje man. Med detta menar Karin att utfärdandet av apportintyg sker på samma sätt som när man hämtar information från en tredje part, det vill säga värderingsmannen. Revisorn ser ett specialiserat värderingsinstitut som en motåtgärd till det självgranskningshot som kan uppstå i samband med utfärdandet av apportintyg. Men eftersom apportegendom inte är så vanligt idag så skulle det inte finnas någon nisch inom detta område.

*”En dialog mellan klientföretaget och revisorn ligger till grund för ett gott samarbete samt en rättvisande bild av värderingen”.* Hon anser inte att det är nödvändigt med en dialog mellan alla tre parter så länge det inte föreligger någon konflikt.

Karin berättar att hon aldrig har gått emot styrelsens redogörelse för apportintyg, och tror inte att det sker så ofta.

*”Jag har aldrig avlagt sig ett uppdrag i samband med utfärdandet av apportintyg”*. Ett skäl som skulle kunna vara en anledning till att hon skulle avsäga sig ett uppdrag är om hon känner att bedömningen av egendomen är felaktig eller osäker.

### **Generella frågor**

Henrik är en auktoriserad revisor i 45 års ålder, Han har varit verksam inom revisionsbranschen i 13 år varav sex år som auktoriserad. Han jobbar främst med små ägarledda företag.

Revisorn Henrik har aldrig avlagt sig något uppdrag på grund av hot mot oberoende, men har däremot tackat nej till att påbörja ett uppdrag på grund av hot.

### **Självgranskningshotet vid rådgivning**

Revisorn Henrik jobbar mycket med rådgivning, främst till mindre företag. *”Jag ser ett behov hos de mindre företagen då de ofta saknar kompetens gällande förvärv, finansiering, skattefrågor, personalfrågor samt generationsskiften”*. Henrik utövar även revisionsnära rådgivning till revisionsklienten. Han tycker att rådgivning gällande vissa skattefrågor inte skulle medföra hot mot revisorns oberoende, men däremot att rådgivning i samband med förvärv skulle öka risken för att revisorn blir beroende. I sådana situationer är det extra viktigt med dokumentationen.

Henrik anser att i samband med skandalerna i USA så har lagen blivit strängare gällande utvecklingen av konsulttjänster, men man ser även en stor möjlighet till utveckling i samband med att revisionsplikten försvinner.

Enligt revisorn Henrik så används analysmodellen som ett verktyg för att ta reda på om rådgivningstjänsten i fråga skulle kunna rubba revisorns oberoende. *”De rådgivningstjänster som skulle kunna utövas och samtidigt ligga inom analysmodellens ramar anser jag skulle vara skatterådgivning både innanför och utanför revisionsverksamheten, redovisningsfrågor, Due diligence, förvärvsanalyser och finansiering”*. Enligt Henrik ska en revisor vara försiktig med att erbjuda skatterådgivning till revisionsklienten då han anser att detta ligger i riskzonen för hot mot revisorns oberoende. Vid frågan om finansieringsrådgivning så ska inte revisorn

vara med och skriva anbud till banken. Men man får vara med och diskutera och lägga fram förslag om hur finansieringen kan ske. Han menar att det viktiga som en revisor måste ha i åtanke är att man inte får vara med i själva beslutsprocessen.

*”Jag tycker inte att analysmodellen har begränsat mig att ge fristående rådgivning i samband med revisionen”.* Henrik vill även tillägga att analysmodellens principer har han alltid haft med sig under sina år i branschen, och den enda förändringen är dokumentationen som ska utföras i samband med analysmodellen. *”Fördelen med analysmodellen är att revisorn får ta sig tid att granska sig själv samt uppdraget för att eliminera hotet mot oberoende”.* Enligt honom så finns det inga nackdelar med analysmodellen. Men det som skulle kunna räknas som mindre bra med analysmodellen är den tid man får lägga ner för att utföra själva dokumenteringen av analysmodellen.

Revisorn tror att en avskaffning av revisionsplikten kommer att innebära en utveckling av konsulttjänster på sikt. *”I samband med att revisionsplikten försvinner så är det fritt fram för revisorer att utöva fristående rådgivning, och därmed ökar även konkurrens mellan olika revisionsbyråer att komma med olika rådgivningslösningar till olika företag”.*

Henrik ser ingen anledning till att avskaffningen av revisionsplikten skulle medföra några förändringar för en revisor gällande analysmodellen. *”Vid en avskaffning av revisionsplikten så måste revisorn fortsätta att granska sig själv samt uppdraget med hjälp av analysmodellen för att kunna upptäcka eventuella hot mot dennes oberoende”.* Han tror att i en längre framtid kommer revisionsplikten att försvinna helt. Däremot tror han att revisionen kommer att bli en allt viktigare del i företagets verksamhet. Detta med tanke på att olika intressenter som leverantörer, långivare, kunder, staten, ägare samt anställda kommer att fortsätta kräva granskningar hos olika företag. Revisionen kommer att ses som ett konkurrenskraftigt medel för företag som visar att företaget är beredd att granska sig för att skapa förtroende.

### **Självgranskningshotet vid utfärdandet av apportintyg**

Revisorn Henrik vill börja med att upplysa att han förstår problematiken som diskuteras vid utfärdandet av apportintyg. Han vill även jämföra den amerikanska organisationen SEC:s ståndpunkter om att en revisor inte får utfärda apportintyg till revisionsklienten eftersom man anser att detta är ett hot mot revisorns oberoende. Henrik ser problematiken i det hela, då en

egendom kan vara svårt att värdera. *”Jag anser att i en sådan situation där en apportegendoms värde skulle vara svårt att fastställa skulle man förmodligen avstå från uppdraget”*. Vid utfärdandet av apportegendom så kräver Henrik alltid en dokumentation. Men samtidigt tycker han att det ska vara varje bolags rättighet att införa apportegendom till bolaget.

Utfärdandet av apportintyg kan i vissa situationer vara väldigt komplicerat beroende på egendomens värdering. Revisorn Henrik har aldrig haft svårigheter att värdera exempelvis fastigheter eller bilar, men det har förekommit svårigheter vid lite ovanligare egendom som till exempel specialbyggda maskiner. *”Man ska alltid kräva tydliga dokumentationer, och i situationer där man anser som revisor att värdet är nästan omöjligt att fastställa eller vid konflikt mellan revisor, bolaget eller värderingsmannen då ska man säga upp sig uppdraget”*.

Henrik anser att det kan föreligga självgranskningshot i samband med utfärdandet av apportintyg. Han menar vidare att detta självgranskningshot kan förebyggas med hjälp av externa intyg. Man kan även rekommendera en annan revisor från någon annan byrå för att åta sig apportuppdraget. *”Man ska försöka komma på en lösning och inte bara lämna kunden i sticket”*.

Revisorn anser att utfärdandet av apportintyg faller inom ramen för revisionsverksamhet, eftersom det är lagstadgat. *”Lagen säger ju att det är en revisors uppgift att utfärda apportintyget”*. Men samtidigt så är han tveksam om apportegendom som består av en hel affärsverksamhet ska ingå i revisionsverksamheten, då värderingen av detta är väldigt komplext. Enligt honom har den nya lagändringen som infördes i juli år 2001, ABL (2005: 551) kapitel 13, åttonde paragraf givit bolagen möjligheten att välja den egna revisorn eller en utomstående revisor vid utfärdandet av apportintyg. *”Risken med detta kan vara att den utomstående revisorn inte är lika insatt i företagets verksamhet och kan inte uttala sig om apportegendomens nytta för företaget”*.

Enligt Henrik så är det vanligt med en dialog mellan revisorn samt bolagets styrelse innan man lägger fram en redogörelse. *”Diskussionerna handlar främst om dokumentationens innehåll och bland annat värderingsintyget”*. Revisorn Henrik har vid sådana diskussioner krävt styrelse på värderingsintyg och hittills har han fått detta intyg från styrelsen utan några problem.

*”Jag har aldrig gått emot styrelsens redogörelse, eftersom jag hittills har haft god relation med styrelsen och ledningen”.* Oftast så diskuteras redogörelsens innehåll innan och man brukar vanligast komma överrens. Henrik anser att det inte är så vanligt att man går emot styrelsens redogörelse, utan försöker föra en mjukare dialog och göra sitt bästa för att kunna komma överrens.

Revisorn har aldrig nekat en klient ett rapportuppdrag. Han menar att man alltid kan komma på en lösning, men i värsta fall så måste revisorn avsäga sig uppdraget.

### **Generella frågor**

Revisor Per är auktoriserad revisor i 50 års ålder. Han har 24 år i branschen varav sju år som auktoriserad. Han arbetar med medelstora aktieföretag.

Han har aldrig av sagt sig något uppdrag på grund av hot mot oberoende.

### **Självgranskningshotet vid rådgivning**

Per berättar att han arbetar mycket med rådgivning, eftersom han arbetar med medelstora företag där det är vanligt med sådana tjänster. *”De små och medelstora företagen saknar ofta kompetens och har behov av sådan rådgivning”.* Revisorn Per har arbetat med fristående rådgivning och anser att det kan hota revisorns oberoende, men att detta kan lösas genom att en annan kollega åtar sig uppdraget, eller att man tackar nej till uppdraget i fråga.

*”Jag anser att skatteberäkningar, bokslutsarbeten, avskrivningar samt inkomstdeklarationer är tjänster som kan utövas utan att det på något sätt hotar oberoendet”*

Utvecklingen av rådgivningstjänster tycker Per är på positiv frammarsch. *”Jag tror att när revisionsplikten försvinner så kommer rådgivningstjänster att öka för de företag där detta gäller”.* I och med att de inte behöver använda sig av revision kommer nog många bolag att behöva en hel del rådgivningstjänster.



Per säger att de tjänster som får utövas för att ligga inom analysmodellens ramar är förslag om förbättringar samt olika tolkningar av till exempel skatteberäkningar, men han menar också att man inte ska företräda sin klient i något sammanhang. Han menar att det inte har skett några förändringar i hans arbete efter införandet av analysmodellen. *”Jag arbetade efter samma principer redan innan införandet av analysmodellen, bara det att jag inte dokumenterade detta”*. Han fortsätter med att berätta att det finns vissa som ser dokumentationen som en nackdel, men han menar på att dokumentationen inte tar så lång tid. Per ser bara positivt på analysmodellens införande eftersom den ger en klar bild.

Han är säker på att konsulttjänsterna kommer att öka i och med att revisionsplikten försvinner, eftersom många klienter då kommer att behöva hjälp med olika frågor, och kommer då att efterfråga olika konsulttjänster.

Revisorn Per menar att till de klienter som väljer bort revisionen så kommer man inte att använda sig av analysmodellen alls, dessa klienter kan man erbjuda vilka tjänster som helst i stort sätt. Men för de som väljer att behålla revisionen så kommer revisorerna att fortsätta att arbeta efter analysmodellen som de gör, det blir inga förändringar där.

Per kan inte se att det finns några brister i den svenska lagen som skulle behöva förbättras för tillfället, men han menar att det är mycket möjligt att det kommer att komma nya lagstiftningar och modeller i framtiden. Men för tillfället anser han att det är bra som det är. *”Revisorn ska arbeta som en oberoende part för att ge tillförlitliga granskningar till olika intressenter, och de regleringar som finns idag räcker för att uppfylla detta”*.

### **Självgranskningshotet vid utfärdandet av apportintyg**

Revisorn Per tycker att det kan bli komplicerat vid utfärdandet av apportintyg, men att det oftast går ganska smidigt. *”Det gäller att ha en bra kommunikation med sin klient”*.

Det har inte uppstått några svårigheter för Per när han har arbetat med apportintyg.

Han tycker inte att apportuppdrag leder till ett självgranskningshot, detta eftersom det inte är något annorlunda att granska detta än en annan balanspost.

Per tycker att apportintyg är en del av revisionsverksamheten eftersom detta går i linje med fristående rådgivning. Han menar också på att hans jobb gällande apportintyg är att granska det värde som tredjeman har beslutat för egendomen. *”Granskning är något som revisorer sysslar mycket med i sitt övriga revisions arbete, så jag ser ingen anledning till varför granskningen av apportintyg inte skulle vara en del av revisionen”*.

*”En dialog mellan revisorn och klienten om rapportens innehåll efter det att styrelsen har redogjort för apportegendomen är ett måste”*. Detta eftersom båda dessa parter måste vara nöjda med det slutliga arbetet. Han menar även att man måste vara överrens om värdet och att dialogerna före kan ses som någon form av förgranskning. Per har aldrig haft något skäl till att gå emot styrelsens redogörelse vid utfärdandet av apportintyg. På frågan om hur vanligt detta är så säger han att han tror att det är väldigt ovanligt.

*”Jag har heller aldrig av sagt mig att utfärda apportintyg åt en klient”*. Han tror inte det är så vanligt att man avsäger sig sådana uppdrag i små och medelstora företag, det finns inga anledningar till det menar han. Något som skulle kunna påverka detta är om revisorn saknar den kompetens som behövs och då framförallt när det gäller värderingen.

## 5. Sammanfattning av svaren

---

*I detta avsnitt har vi ställt samman det mest väsentliga av revisorernas svar och åsikter för att förse läsaren med en klarare bild av revisorernas uppfattningar samt idéer inom uppsatsens ämne.*

---

### 5.1 Sammandrag av revisorernas svar

---

Alla revisorer som deltog i intervjuerna utövar revisionsnära samt fristående rådgivning.

Revisorerna anser att rådgivningstjänster faller naturligt i det dagliga arbetet, men att man ska skilja mellan fristående rådgivning och revisionsnära rådgivning. Revisorerna ser ett stort behov samt efterfråga hos medelstora samt mindre bolag gällande fristående rådgivning. Eftersom små samt medelstora bolag oftast saknar kompetens vid förvärv, finansiering, skattefrågor, personalfrågor samt generationsskiften.

De tjänster som revisorerna anser att man kan utöva utöver revisionstjänster är så kallade revisionsnära tjänster som till exempel skatterådgivning, svar på frågor gällande olika regler som uppstår i samband med revisionen och löpande under året. En annan faktor som bestämmer vilka rådgivningstjänster som kan utövas i samband med revisionen är om bolaget anses vara stort eller litet. De större bolagen (50,25,50) måste välja om de vill ha fristående rådgivning eller revisionstjänster, då dessa inte kan kombineras av större bolag. Mindre bolag har möjligheten att kunna kombinera rådgivning och revision och på det sätt få hjälp med årsbokslut samt skatteberäkningar.

Revisorerna ser en intressant utveckling av rådgivningstjänster när revisionsplikten tas bort. De tror att efterfrågan på fristående rådgivningstjänster kommer att öka då många väljer bort revisionen och som komplement till det kommer de att behöva mer rådgivning istället. En av revisorerna lyfter fram revisionen som ett redskap som ska ge trovärdighet åt den finansiella informationen som offentliggörs till intressenterna. I samband med att revisionsplikten försvinner anser samma revisor att olika intressenter kommer att ställa olika krav på bolaget. Exempelvis så kan banken ställa krav på att få veta om företaget är solid vid utlåning av pengar till företaget. Detta leder kanske till en utveckling av skräddarsydda rådgivningstjänster som är en följd av de olika intressenternas krav.

Ingen av revisorerna tycker att det har skett någon förändring i samband med införandet av analysmodellen då revisorerna anser att de arbetat efter samma principer innan modellen uppkomst. Enda förändringen är att revisorer måste dokumentera analysen. Alla revisorer har en positiv ställning till analysmodellen, de menar att analysmodellen ger klarare bild av regleringar kring revisorns oberoende. Revisorn får ta sig den tiden som krävs för att upptäcka eventuella hot, bedöma hotens svårighetsgrad samt behov av motåtgärder, eliminera eller reducera hotet och i värsta fall lämna uppdraget. Revisorerna menar även att fördelen med den dokumentation som måste ske i samband med analysmodellen gör att man kan reducera missförstånd och problem som kan uppstå i framtiden, då man kan gå tillbaka och studera dokumentationen.

Revisorerna ser positiv på den svenska lagstiftningen, man får en klar bild om vad man får och inte får göra. En av revisorerna tror att lagstiftningen är på väg mot en uppluckring, dock inte gällande oberoendet. Hon hoppas att lagstiftningen fortsätter att värna om revisorns oberoende. Hon spekulerar i att nya lagstiftningar samt regleringar kan uppstå i samband med de nya rådgivningstjänsterna som är på väg att uppstå. Ett exempel kan vara det som hon kallar ”revision light”, som består av utvalda delar av den fullständiga revisionen.

I frågan om vad revisorerna har för åsikter angående införandet av apportegendom så skiljer sig åsikter en aning. Tre av revisorerna ser mycket positivt på införandet. De anser att det är en självklarhet att bolagen ska ha möjlighet att införa apportegendom, och då extra viktig för större företag då de kan ha apportegendom som uppgår till höga värden. En av revisorernas åsikt om ett företags rättighet att införa apportegendom uppfattas av oss som negativ. Hon tycker att införandet av sådan egendom är okej eftersom regleringen säger att detta är ett företags rättighet. Alla revisorer är överrens om att det kan uppstå problematik i samband med värdering samt utfärdandet av apportegendom. Men som vi har uppfattat så menar de att ett sådant utfärdande går ganska smidigt om man har bra kommunikation med klienten.

Samtliga revisorer tycker att svårigheten som kan uppstå i samband med utfärdandet av apportintyg är värderingen av egendomen. De tycker även att revisorn inte har tillräckligt kompetens samt kunskap som krävs vid värdering. Enligt revisorerna ska värderingen ske av en oberoende expertis inom det aktuella området. De anser att det kan uppstå svårigheter att bedöma om expertisen är tillräckligt kunnig, då ibland egendomen kan vara svår och ovanlig.

Tre av Revisorer hävdar att självgranskningsshot i samband med utfärdandet av apportintyg kan uppstå om revisorn själv värderar den aktuella egendomen. En revisor tycker inte att det uppstår något som helst självgranskningsshot vid utfärdande av ett sådant intyg eftersom det inte är annorlunda att granska detta än en annan balanspost.

Tre av revisorerna tycker att utfärdandet av apportintyg är en del av revisionsverksamhet. Eftersom det är lagstadgat samt en del av deras dagliga arbete består av olika granskningar, så apportintyg faller naturligt inom revisionsverksamheten. En av revisorerna ser utfärdandet av apportintyg som ett svår och komplex del av revisionsverksamheten. Hon menar att godkänna värderingen av banktillgodohavandet är betydligt enklare och mer självklart än godkännandet av en värdering som har utförts av en tredje part.

Samtliga fyra revisorer ser många fördelar med en dialog mellan revisorn samt klienten. Dialogen är en vanlig process mellan revisorn och klienten då detta ger en grund för ett gott samarbete. Dialogen ska mynna ut i en överenskommelse om till exempel val av expertis som känns bra för båda parter.

## 6. Slutsats

---

*Detta kapitel behandlar slutsatser utifrån revisorernas åsikter som bearbetas i kapitel fem, samt förslag till vidareforskning i ämnet.*

---

### 6.1 Slutsatser och diskussioner

---

Syftet med vår uppsats var att diskutera samt resonera om det uppstår något självgranskningshot vid utfärdandet av apportintyg, samt vilka rådgivningstjänster som kan utövas av en revisor utan att dennes oberoende hotas.

Revisorerna i vår undersökning anser att man ska värna om revisorns oberoende, då detta är en grund för att avge en så trovärdig rapport som möjligt till alla berörda intressenter. Revisorerna menar att analysmodellens principer alltid har funnits i deras medvetande långt innan denna modell infördes. Dessa ställningstaganden som vi har kommit fram till i vår undersökning stämmer väl överrens med vad Moberg skriver i sin bok (Bolagsrevisorn, 2006), att revisorns oberoende är en viktig hörnsten i revisorsyrket. Vi tycker att en revisors oberoende är grunden för en väl fungerande och trovärdig finansiell värld, där revisorerna spelar en avgörande roll för att skapa denna trovärdighet som sedan ska fungera som underlag för olika intressenters olika bedömningar.

Revisorerna som deltog i vår uppsats är alla överrens om att rådgivningstjänster är en del av deras dagliga arbete. Alla revisorer tycker lika angående vilka rådgivningstjänster som skulle hota en revisors oberoende. Detta resonemang tas även upp i ”Vägledning för revisorer av Revisorsamfundet” där det föreskrivs att fristående rådgivning antas vara ett självgranskningshot eller något annat hot som tas upp i analysmodellen. De menar att fristående rådgivning, det vill säga rådgivning som ligger utanför revisionens gränser skulle medföra ett stort hot mot en revisors självständighet och opartiskhet och detta främst i större bolag. Några av revisorerna tyckte att viss fristående rådgivning som handlar om skattefrågor inte behövde utgöra hot mot en revisors oberoende. Alla revisorer anser vidare att de kan göra större insats gällande fristående rådgivning till mindre revisionsklienter, eftersom de mindre bolagen saknar kompetens gällande exempelvis förvärv, finansiering samt skattefrågor. Detta stöds av teorin från Diamant (2004) att revisorerna är medvetna om den kompetensbrist som finns bland mindre företag och därmed känns fristående rådgivning som en självklarhet. Vi

anser att rådgivningstjänster ska vara en del av revisorernas verksamhet, då de besitter stor kunskap och kompetens inom de områden som många av dagens företag har stora brister inom. Samtidigt så har vi fått lära oss att fristående rådgivning kan hota revisorns oberoende och därmed måste denne vara försiktig med vilka tjänster som erbjuds klienten. För oss känns det som att revisorernas roll som rådgivare även kan ge en rättvisande samt tryggare känsla för olika intressenter, då revisorn bidrar med sin kompetens till att höja kvalitén på de finansiella rapporterna.

Enligt revisorerna, betraktas apportuppdrag som en svår och komplex del av revisionsarbetet. Vi håller med revisorerna om att problemet som är en följd av ett sådant uppdrag ligger i värderingsprocessen. Det är svårt för en revisor att kunna värdera olika sorters tillgångar då ”de inte är några värderingsmän”. Efter våra forskningsstudier så anser vi att en annan faktor som gör ett sådant uppdrag komplicerat är att revisorer ofta saknar tillräckligt med erfarenhet att utföra ett sådant uppdrag, då det är ovanligt med införandet av apportegendom.

Enligt vår undersökning så har vi genom våra studier samt intervjuunderlag kommit fram till att apportuppdrag anses vara en del av revisionsarbetet. Detta stämmer väl överrens med Bergh och Lönnqvists teori i boken ”apportintyg vid företagsförvärv”, där de menar att utfärdandet av apportintyg är en del av revisionsverksamheten då den är lagstadgad. Det råder dock delade meningar bland våra respondenter om hur apportuppdrag kan bistå till självgranskningshot. Vissa revisorer anser att ett självgranskningshot är faktum vid utfärdandet av apportintyg då revisorn först godkänner värderingsmannen som ska värdera apportegendomen för att sedan granska det värde som värderingsmannen kommit fram till. Andra revisorer menar att det inte uppstår något självgranskningshot i samband med apportuppdrag så länge det är en extern värderingsman som har värderat egendomen och inte bolagets revisor. Apportuppdrag känns som en naturlig del av revisionsarbetet, då en revisors arbete i största mån går ut på att göra olika sorters granskningar. Revisorns uppgift om att utfärda apportintyg regleras i Aktiebolagslagens andra kapitel, nionde paragrafen. Lagen säger att revisorn ska avge ett yttrande om att det redovisade värdet inte överstiger det verkliga värdet samt att denna egendom är tillnytta för bolaget.

Vi har kommit fram till att det existerar en slags dialog som sker mellan klienten samt revisorn kring utfärdandet av apportintyg. Som vi har förstått är syftet med denna dialog att försöka eliminera olika slags missförstånd som kan förekomma mellan dessa två parter. Syftet

kan anses vara nödvändigt och till synes bidra till ett mer rättvisande resultat av värderingen samt nyttan av apportegendomen. Vi delar inte samma uppfattning som samtliga revisorer, då vi anser att en sådan dialog inte hör ihop med revisionsarbetet. Motiveringen är att denna dialog kan påverka revisorns uppfattning om apportintygets nytta samt den slutliga värderingen. Enligt vår uppfattning hotas revisorns självständighet samt opartiskhet i samband med denna dialog.

Sammanfattningsvis så anser vi att apportuppdrag är ett svårt avsnitt att behandla även för revisorer. Detta tydliggörs eftersom det redan råder delade meningar mellan revisorer om detta bidrar till ett självgranskningshot eller inte. Vi anser att apportuppdrag ligger på gränsen till självgranskningshot. Men samtidigt då detta införs i årsredovisningen så känns det naturligt att granskningen av ett sådant uppdrag ska ingå i revisionsarbetet. Det råder även delade meningar om vem som skulle kunna utföra en sådan granskning samt utfärdandet av apportintyg. Vi tycker att en extern oberoende revisor skulle kunna ta på sig att utfärda apportintyg. Detta regleras även i EG-direktivet där det tilläggs att apportintyget inte behöver avges av en revisor, utan det kan också avges av en oberoende sakkunnig person. Samtidigt så tror vi att detta skulle medföra olika nackdelar, då den externa revisorn inte har varit lika insatt i klientföretaget. Kunskapsbrist skulle i sin tur kunna påverka den externa revisorns bedömning om apportegendomens nytta för företaget. En annan kritik mot en sådan lösning anser vi är att den ordinarie revisorn i slutändan måste granska den externa revisorns arbete. Sist men inte minst skulle en extern revisor innebära högre kostnader för klientföretaget.

Sammanfattningsvis tycker vi att ett självgranskningshot uppstår om revisorn själv tar på sig rollen som värderingsman, men vi anser att detta inte är revisorns roll utan ska ske av en extern, oberoende samt kompetent värderingsman. Vidare tycker vi att en dialog mellan dessa tre parter (revisorn, styrelsen och värderingsmannen) kan hota revisorns oberoende genom att dialogen kan påverka revisorn på olika sätt i sin bedömning. Vi har kommit fram till att rådgivningstjänster är ett vanligt samt viktigt moment i en revisors dagliga arbete som har ett positivt bidragande både för intressenterna samt företaget. Men det gäller för revisorn att vara försiktig samt ha analysmodellen i bakhuvudet så det inte uppstår hot mot dennes oberoende.



## 6.2 Förslag till Vidareforskning

---

Vi tror att det skulle vara intressant att få åsikter om vad övriga intressenter tycker gällande självgranskningshotet som kan uppstå i samband med fristående rådgivning samt apportuppdrag. Speciellt intressant skulle det vara att undersöka hur klienten uppfattar revisorns roll i apportuppdraget samt deras syn på om revisorn kan utföra ett sådant uppdrag utan att bli beroende.

## Källförteckning

### **Böcker**

Backman Jarl, *Rapporter och uppsatser*

Bergh, E & Lönnqvist, J, *Apportintyg vid företagsförvärv*, 2003

Bryman Alan, *Samhällsvetenskapliga metoder*, 2002

Diamant Adam, *Revisorns oberoende*, 2004

Ejvegård Rolf, *Vetenskaplig metod*, 2003

Eriksson Lars Torsten, Wiedersheim-Paul Finn, *Att utreda, forska och rapportera*, 2006

FAR, *Revision en praktisk beskrivning*, FAR FÖRLAG, 2006

FAR:s Samlingsvolym 2005 (FAR förlag AB, Stockholm 2005)

Johansson Sven Erik, Häckner Einar, Wallerstedt Eva, *Uppdrag revision, revisorsrollen i takt med förväntningarna*

Lunden Björn, *Revision, praktisk handbok för revisorer*, 2005

Magne Holme Idar, Krohn Solvang Bernt, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*, 1991

Moberg Krister, *Bolagsrevisor*, 2006

Revisorsamfundet SRS, *Vägledning för revisorer – Analysmodellen*

Rienecker Lotte, Stray Jørgensen Peter, *Att skriva en bra uppsats*, 2000

Winter Jenny, *Problemformulering, undersökning och rapport*, 1992

### **Artiklar och tidskrifter**

Balans, nr 2, 1999

Balans, nr 8-9, 2003

Balans, nr 10, 2003

FAR INFO, nr 19/20 2001

FAR INFO, nr 7 2003

### **Internet**

<http://www.fek.lu.se> 23/3 2008 10:50

<http://www.farsrs.se> 25/3 2008 kl: 11:32 samt 11:48

<http://www.revisorsnamnden.se> 23/3 2008 kl: 14:32

### **Lagar**

Aktiebolagslagen

Revisorslagen

## **Bilaga: Intervjuunderlag – revisorer**

### ***Oberoendet i generell benämning***

1. Är Ni godkänd eller auktoriserad revisor?
2. Antal yrkesverksamma år inom revisionsbranschen?
3. Vilka bolag har Ni som klienter, stora eller små?
4. Har Ni av sagt Er ett uppdrag på grund av hot mot oberoende?

### ***Självgranskningshotet vid rådgivning***

5. Utövar Ni någon rådgivningstjänst? Vilken/vilka?
6. Vilka tjänster anser Ni kan utövas utöver revision till en och samma klient utan att det rubbar revisorns oberoende?
7. Hur ser Ni på utvecklingen av rådgivningstjänsten?
8. Vilka rådgivningstjänster kan utövas för att det ska ligga inom analysmodellens ramverk?
9. Har det skett några förändringar i erat arbete efter införandet av analysmodellen? Vilka? Har det medfört begränsningar? Fördelar och nackdelar med analysmodellens införande?
10. Förslag om avskaffning av revisionsplikten är under diskussion, tror Ni att det kommer att påverka övriga konsulttjänster? Hur och varför?
11. Tror Ni det blir lättare för revisorer att hålla sig inom analysmodellens ramar om det sker ett avskaffande av revisionsplikten? På vilket sätt?
12. Hur ser Ni på framtiden gällande revisorns oberoende? Lagstiftningar, Modeller eller mer frihet!

### ***Självgranskningshotet vid utfärdandet av apportintyg***

13. Vad är Er åsikt gällande utfärdandet av apportintyg?
14. Har det uppstått några svårigheter när Ni har arbetat med apportintyg? Vilka? Hur behandlar Ni eventuella konflikter som uppstår?
15. Vad anser Ni om självgranskningshotet som kan uppstå vid utfärdandet av apportintyg?

16. Hur ser Ni utfärdandet av apportintyg som en del av revisionsverksamheten? Vem skulle annars kunna utföra detta för att det inte ska betraktas som ett hot mot självgranskning och revisorn som en oberoende part?
17. Sker det någon dialog mellan Er och klienten (styrelsen) om rapportens innehåll efter det att styrelsen har redogjort för apportegendomen? Hur ser denna dialog ut i så fall och hur går man tillväga?
18. Har det hänt att Ni har gått emot styrelsens redogörelse vid utfärdandet av apportintyg? Hur vanligt är det att detta förekommer?
19. Har Ni någon gång avsagt Er ett uppdrag att utfärda apportintyg åt en klient där ni är ordinarie revisor?

Öppen fråga: Har ni några övriga synpunkter på området som vi inte har behandlat?